

La reforma del Impuesto sobre Sucesiones en Cataluña

Alberto Vega García

Facultad de Derecho
Universitat Pompeu Fabra

*Abstract**

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ha desaparecido, en la práctica, en la mayoría de Comunidades Autónomas. Sin embargo, a pesar de las diferentes reformas aprobadas por el Parlamento de Cataluña durante los últimos años, la presión fiscal en esta Comunidad se mantuvo relativamente alta. Ello comportó numerosas críticas desde diferentes sectores sociales que consideraban que la regulación del Impuesto sobre Sucesiones resultaba inadecuada. Recientemente, el Parlamento de Cataluña ha acordado introducir importantes cambios que comportarán una significativa reducción de la presión fiscal, especialmente para la clase media. En este artículo empezaremos analizando la regulación vigente hasta finales de 2009. A continuación expondremos en detalle los aspectos que, según la doctrina, debían ser mejorados. Seguidamente presentaremos la reforma aprobada recientemente y, como conclusión, evaluaremos si los nuevos cambios contribuyen o no a solucionar los inconvenientes observados en la normativa anterior.

The Inheritance and Gift Tax has disappeared, in practice, in most of the Spanish regions. However, despite the different reforms passed by the Catalan Parliament during the last years, the fiscal pressure in Catalonia remained relatively high. This was criticized by several social sectors, which argued that the regulation of the Inheritance Tax was unfair. Recently, the Catalan Parliament has accepted the introduction of important changes which will lead to a reduction of the fiscal pressure, especially for the middle class. In this paper we will begin with an analysis of the regulation which was in force until the end of 2009. After that, we will explain in detail the aspects that, according to several commentators, had to be improved. Next, we will present the recent reform and, as a conclusion, we will evaluate whether the new changes contribute or not to the solution of the disadvantages observed in the previous regulation.

Title: The Reform of the Inheritance Tax in Catalonia

Palabras clave: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; Sistema fiscal español

Keywords: Inheritance and Gift Tax; Spanish Tax System

* Este trabajo cuenta con el apoyo del Ministerio de Ciencia e Innovación y del Fondo Social Europeo (Ayuda BES-2008-003252). Agradezco los comentarios de Ignacio Marín García.

Sumario

1. Introducción
2. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: su régimen jurídico
 - 2.1. Un recurso de las Comunidades Autónomas
 - 2.2. Principales características de la regulación estatal
 - 2.3. Normativa catalana relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones hasta el 31 de diciembre de 2009
3. Principales críticas a la regulación del Impuesto sobre Sucesiones en Cataluña
 - 3.1. Una presión fiscal excesiva en comparación con la de otras Comunidades Autónomas
 - 3.2. Un tributo fácilmente eludible por las grandes fortunas
 - 3.3. Falta de equidad
 - 3.4. Dificultades asociadas a la valoración de los bienes inmuebles
 - 3.5. Tributación en casos en que no existe un verdadero aumento de la capacidad económica
 - 3.6. Excesiva brevedad del plazo de pago, especialmente en caso de activos ilíquidos
 - 3.7. Otros aspectos criticables de la regulación del impuesto
4. Cambios introducidos en la regulación del Impuesto sobre Sucesiones en Cataluña
5. Conclusiones
6. Bibliografía

1. Introducción

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) es un tributo que goza de una larga tradición en la mayoría de Estados. De hecho, la mayor parte de la doctrina se muestra a favor de someter a tributación los incrementos patrimoniales a título lucrativo, por lo menos los que superan un cierto límite. En concreto, el principal argumento para mantener dicho impuesto no es su capacidad recaudatoria, sino que se trata de un mecanismo para redistribuir *ex ante* la riqueza, esto es, para fomentar la igualdad de oportunidades entre los ciudadanos.¹

Sin embargo, una amplia parte de la opinión pública de numerosos Estados se ha mostrado reiteradamente contraria a este impuesto, a pesar de que su recaudación supone una fracción muy reducida del total de los ingresos tributarios y de que normalmente una gran parte de la población queda exenta. Esta situación ha llevado a que estos movimientos sociales hayan sido incluso objeto de estudio desde la perspectiva de la sociología del Derecho (MUMFORD, 2007).

España no se ha mantenido al margen de este debate y la circunstancia de que el ISD sea un tributo estatal cedido a las Comunidades Autónomas, sobre el cual éstas disponen de amplias capacidades normativas, ha comportado un proceso de reducción drástica de la presión fiscal en la mayoría de ellas. Sin embargo, en Cataluña el ISD se mantuvo sin cambios significativos, por lo que un sector de la sociedad catalana pasó a organizarse para reclamar la reforma de este impuesto, llegando incluso a crear una asociación para tal fin.² Ante el creciente interés de la opinión pública, el Parlamento de Cataluña ha aprobado una reforma significativa del ISD que analizaremos más adelante.

Para ello, en primer lugar presentaremos los principales rasgos del régimen jurídico del ISD, especialmente la normativa estatal y catalana vigente hasta el 31 de diciembre de 2009. En segundo lugar expondremos las críticas que la anterior normativa había suscitado. En tercer lugar, analizaremos la reforma del ISD recientemente aprobada por el Parlamento de Cataluña. Por último, a modo de conclusión, valoraremos hasta qué punto los cambios introducidos permiten superar las críticas iniciales.

2. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: su régimen jurídico

2.1. Un recurso de las Comunidades Autónomas

La Constitución española (en adelante, CE) establece en su art. 157.1 que los recursos de las Comunidades Autónomas están integrados, entre otros, por los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado. En este sentido, el art. 11 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE nº 236, de 1.10.1980) (en

¹ Para un análisis detallado de la relación entre el ISD y el principio de igualdad de oportunidades, véase ALSTOTT (2007).

² En concreto, la Associació per a la reforma de l'impost de successions a Catalunya (ARIS), inscrita en el Registro de Asociaciones de la Direcció General de Dret i Entitats Jurídiques de la Generalitat de Catalunya con el número 39.786.

adelante, LOFCA); última modificación por Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la LOFCA (BOE nº 305, de 19.12.2009) establece la posibilidad de que el ISD sea cedido a las Comunidades Autónomas. De hecho, éste fue uno de los primeros impuestos de titularidad estatal que se cedió.

Actualmente, la cesión del ISD se encuentra prevista en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE nº 305, de 19.12.2009) (en adelante, LSFCA) e incluye los siguientes aspectos. En primer lugar, se cede el rendimiento (art. 32 LSFCA). En segundo lugar, el Estado cede competencias normativas en relación a las reducciones de la base imponible aplicables en transmisiones “mortis causa” e “inter vivos”; sobre la tarifa del impuesto; sobre la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente; sobre las deducciones y bonificaciones de la cuota; así como sobre ciertos aspectos en materia de gestión y liquidación (art. 48 LSFCA). Hay que destacar que las competencias normativas no se han ampliado con la entrada en vigor de esta nueva Ley, ya que como reconocía el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 6/2009, de 15 de julio, para la reforma del sistema de financiación, las competencias normativas cedidas ya eran muy amplias, por lo que no se planteaban cambios significativos al respecto, excepto la posibilidad de introducir mejoras técnicas, a requerimiento de alguna Comunidad Autónoma, en relación a los puntos de conexión para la atribución del rendimiento y de la competencia de aplicación del impuesto.³

En tercer lugar, las Comunidades Autónomas también se encargan de la gestión del ISD. Esta posibilidad es mencionada por la propia Constitución, cuyo art. 156.2 establece que las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegadas o colaboradoras del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos. En concreto, tal delegación se explicita en el art. 54.1 LSFCA, de forma que actualmente es la Agència Tributària de Catalunya, creada en desarrollo del art. 204 del Estatuto de Autonomía de Cataluña, la encargada de la gestión de este impuesto en Cataluña, tarea que era desempeñada previamente por la Direcció General de Tributs de la Generalitat de Catalunya.

Así pues, puede constatarse que la reciente reforma de la LOFCA no ha introducido ningún cambio significativo en el régimen de cesión del ISD a las Comunidades Autónomas. Sin embargo, autores como CHECA GONZÁLEZ (2005, pp. 84-86, 139-150) han efectuado diferentes propuestas para reformar la situación actual que van desde la conversión del ISD en un impuesto propio de las Comunidades Autónomas hasta su supresión e incardinación de la materia por él gravada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. De todos modos, no parece que el legislador tenga previsto seguir estas propuestas en un futuro próximo.

2.2. Principales características de la regulación estatal

La normativa estatal en este ámbito se encuentra en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, por la que se regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE nº 303, de 19.12.1987) (en adelante, LISD). Posteriormente, la citada ley fue desarrollada reglamentariamente mediante el

³ Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 6/2009, de 15 de julio, para la reforma del sistema de financiación, pp. 54-55.

Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE nº 275, de 16.11.1991) (en adelante, RISD).

Sin ánimo de ser exhaustivos, las principales características de la regulación estatal, especialmente en relación a las transmisiones por causa de muerte, son las siguientes.⁴ En primer lugar, el hecho imponible está integrado por las adquisiciones patrimoniales gratuitas, ya sean éstas “mortis causa” o “inter vivos”, incluyendo explícitamente la percepción de cantidades derivadas de seguros de vida (art. 3 LISD).⁵

En segundo lugar, se establece que serán contribuyentes los causahabientes en las adquisiciones “mortis causa”, el donatario en las transmisiones “inter vivos” y los beneficiarios en el caso de los seguros de vida (art. 5 LISD). Hay que destacar que, a diferencia de lo que sucede en otros países, en España sólo son contribuyentes por este impuesto las personas físicas. En el caso de personas jurídicas cuyo patrimonio se incrementa a título gratuito, deberán tributar por ello en el impuesto que les sea aplicable, esto es, en el Impuesto sobre Sociedades.

En tercer lugar, la base imponible está integrada por el valor neto de la adquisición, es decir, el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y las deudas que fueran deducibles (art. 9 LISD). En este sentido, el art. 21 RISD establece que la base imponible se determinará por la Administración con carácter general por el régimen de estimación directa y, cuando esto no fuera posible, mediante el régimen de estimación indirecta regulado en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE nº 302, de 18.12.2003) (en adelante, LGT). Así pues, los contribuyentes deberán indicar el valor real de los bienes y derechos adquiridos, pero la Administración se reserva la posibilidad de comprobar la exactitud de ese valor.

En relación a la cuantificación de la base imponible, en el caso de las adquisiciones “mortis causa” se establecen numerosas reglas especiales. Por ejemplo, es necesario añadir ciertos bienes que hayan sido transmitidos por el causante poco antes de su fallecimiento (siempre que se cumplan los requisitos previstos en el art. 11 LISD), así como el ajuar doméstico, valorado en el 3% del caudal relicto (art. 15 LISD). Igualmente se prevé explícitamente la posibilidad de deducir los gastos de última enfermedad, entierro y funeral (art. 14 LISD).

En cuarto lugar, para determinar la deuda tributaria se establecen los siguientes pasos. Inicialmente es necesario deducir ciertas cantidades de la base imponible para obtener la base liquidable. En concreto, se aplican las reducciones reguladas por el Estado y por las

⁴ Para una exposición más detallada de la regulación estatal del ISD, véase ESCRIBANO (2009, pp. 543-583) y CAAMAÑO ANIDO y PEÑA ALONSO (2002).

⁵ Así pues, una de las principales novedades de la actual normativa consistió en regular de forma conjunta las donaciones y las sucesiones. A pesar de que para muchos autores ello parece lógico, otros han apuntado que, si en vez de esperar a la muerte del titular de los bienes para que cambien de propietario, se fomentan las donaciones en un momento anterior, con ello se consigue que los nuevos propietarios sean más jóvenes cuando reciben los bienes y, por lo tanto, sean más propensos a efectuar inversiones más arriesgadas que comporten una mayor innovación tecnológica, de forma que se promovería un mayor grado de bienestar social. Como consecuencia de lo anterior podría concluirse que las donaciones deberían recibir un trato fiscal más favorable que las sucesiones (STEPHAN, 2000, p. 244). Sin embargo, en algunas Comunidades Autónomas las transmisiones a título gratuito “inter vivos” reciben un trato fiscal menos beneficioso que las “mortis causa”.

Comunidades Autónomas, las cuales tienen en cuenta el grado de parentesco entre el causante y los causahabientes, así como la edad de estos últimos y su posible minusvalía (art. 20 LISD). Más aún, la normativa estatal prevé adicionalmente una reducción del 95% para las empresas individuales siempre que sean adquiridas por ciertos familiares y las mantengan en su patrimonio durante diez años.

A continuación se aplica la tarifa del impuesto a la base liquidable para obtener la cuota íntegra. Esta tarifa puede ser regulada por las Comunidades Autónomas, pero si no han hecho uso de esta competencia se aplica la tarifa estatal. Hay que destacar que esta tarifa tiene carácter progresivo (del 7,65% al 34%), ya que como la propia exposición de motivos de la LISD indica, se quiere acentuar “la función social que persigue este Impuesto”.

Una vez se ha determinado la cuota íntegra, se le aplica un coeficiente multiplicador para calcular la cuota tributaria, el cual varía en función del patrimonio preexistente del contribuyente y del grado de parentesco, y que en la actualidad va de 1 a 2,4 (art. 22 LISD). Finalmente, a esta cuantía se le puede aplicar la deducción prevista para evitar la doble imposición internacional (art. 23 LISD).

Por otra parte, el Estado continúa siendo competente para regular algunos aspectos de la gestión de este impuesto, como el carácter obligatorio del régimen de autoliquidación, que es el que se aplica en Cataluña.

2.3. Normativa catalana relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones hasta el 31 de diciembre de 2009

El Parlamento de Cataluña ha regulado numerosos aspectos puntuales del ISD que, sin embargo, no han comportado cambios fundamentales respecto a la regulación estatal de la que se partía. A continuación analizaremos las principales medidas aprobadas en relación a las transmisiones por causa de muerte.

Por ejemplo, se han introducido modificaciones para tener en cuenta las diferentes formas de familia que pueden existir y que han sido objeto de especial regulación por el legislador civil. Así, según el art. 31 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre, de medidas administrativas, fiscales y de adaptación al euro (DOGC nº 2797A, de 31.12.1998), en la redacción dada por el art. 9 de la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (DOGC nº 3791, de 31.12.2002) (en adelante, Ley 31/2002), los miembros de las uniones estables de pareja se asimilan a los cónyuges en relación al ISD.⁶ Igualmente, la disposición adicional de la Ley 19/1998, de 28 de diciembre, sobre situaciones convivenciales de ayuda mutua (DOGC nº 2801, de 8.1.1999) estableció que las adquisiciones por causa de muerte de uno de los convivientes en la herencia del otro se asimilarían, en relación al ISD, a las adquisiciones entre parientes del Grupo III. Otro ejemplo es el de las relaciones paterno-filiales de hecho, que pasan a recibir en el ISD el mismo trato que las sucesiones que correspondan a descendientes o adoptados (art. 17 de la Ley 18/2003, de 4 de julio, de medidas de apoyo a las familias (DOGC nº 3926, de 16. 7.2003)).

En cuanto a las reducciones introducidas por el Parlamento de Cataluña, destacaremos las

⁶ Sobre esta cuestión, véase FERRER DUPUY (2005, pp. 28-33).

siguientes. En primer lugar, las reducciones previstas en función del grado de parentesco con el causante se habían mantenido muy bajas. Según el art. 2.1.a de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (DOGC nº 3543A, de 31.12.2001) (en adelante, Ley 21/2001), en la redacción dada por el art. 3 de la Ley 31/2002, las reducciones aplicables eran de 18.000 € para las adquisiciones de descendientes y adoptados (más 12.000 € por cada año de menos de veintiún años que tengan), del cónyuge y de ascendientes; y de 9.000 € para las de colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad.

En segundo lugar, el art. 2.1.d primero y segundo de la Ley 21/2001, en la redacción dada por el art. 5 de la Ley 31/2002, regula una reducción del 95% sobre el valor de las empresas individuales y las participaciones en entidades, estableciendo específicamente que no puede aplicarse a entidades que tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Para poder disfrutar de esta reducción se requiere el mantenimiento de la actividad de la empresa durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, esto es, el plazo exigido es la mitad del previsto en la normativa estatal. Igualmente, hay que tener en cuenta que en relación a esta reducción resulta aplicable el Decreto 356/1999, de 30 de noviembre, por el que se desarrolla el régimen de aplicación de la reducción de la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones reconocida a las transmisiones mortis causa de empresas individuales, participaciones en entidades y otros bienes (DOGC nº 3044, de 28.12.1999).⁷

En tercer lugar, el art. 2.1.d tercero de la Ley 21/2001, en la redacción dada por el art. 12 de la Ley 17/2007, de 21 de diciembre, de medidas fiscales y financieras (DOGC nº 5038, de 31.12.2007) (en adelante, Ley 17/2007) regula la reducción del 95% sobre el valor de la vivienda habitual del causante, con un límite de 500.000 € para el valor conjunto de la vivienda, el cual se debe prorratear entre los sujetos pasivos, de forma que el límite individual para cada uno no pueda ser inferior a 180.000 €.

En cuarto lugar, también se aplica una reducción del 95% sobre el valor de las fincas rústicas de dedicación forestal que dispongan de un plan técnico de gestión y mejora forestal (art. 2.1.d cuarto de la Ley 21/2001). De forma similar, la Ley 17/2007 introdujo una reducción del 95% sobre el valor neto de los elementos patrimoniales utilizados en el desarrollo de una explotación agraria, siempre que el causahabiente tenga la condición de agricultor profesional y que tales bienes se mantengan en su patrimonio durante los 5 años siguientes a la muerte del causante (art. 9). Igualmente, se prevé una reducción del 95% aplicable al valor de las fincas rústicas de dedicación forestal situadas en terrenos incluidos en un espacio de interés natural, siempre que la finca rústica se mantenga en el patrimonio del adquirente durante los diez años siguientes a la muerte del causante (art. 10 de la Ley 17/2007).⁸

En quinto lugar, se aplica una reducción del 95% sobre el valor de los bienes culturales de interés nacional o que formen parte del patrimonio histórico y cultural de las Comunidades Autónomas (art. 2.1.d quinto de la Ley 21/2001, en la redacción dada por el art. 36 de la Ley 16/2008, de 23 de

⁷ Para un análisis más detallado de la reducción prevista en Cataluña para las empresas familiares, véase BANACLOCHE PALAO (2002, pp. 150-156) y ADAME MARTÍNEZ (2008, pp. 258-263).

⁸ En relación a las explotaciones agrarias también hay que tener en cuenta las reducciones previstas a nivel estatal por la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias (BOE nº 159, de 5.7.1995).

diciembre, de medidas fiscales y financieras (DOGC nº 5288, de 31.12.2008) (en adelante, Ley 16/2008)).

Por otra parte, el art. 2.2. de la Ley 21/2001, establece las reducciones a aplicar en el caso de que unos mismos bienes o derechos, en un período máximo de diez años, fueran objeto de dos o más transmisiones “mortis causa” en favor del cónyuge, de los descendientes, de los ascendientes, de los adoptantes o de los adoptados.

Respecto a la tarifa aplicable y a la cuota tributaria, el Parlamento de Cataluña ha regulado los siguientes aspectos en relación a las transmisiones “mortis causa”. En primer lugar, la tarifa se modificó mediante el art. 3 de la Ley 21/2001, vigente a finales de 2009 en la redacción dada por la Ley 31/2002. En comparación con la tarifa prevista por la normativa estatal, la aplicable en Cataluña era muy similar ya que seguía el mismo número de tramos, si bien los tipos eran ligeramente inferiores (el tipo máximo aplicable en Cataluña era del 32,98%, mientras que según la normativa estatal se aplicaría un tipo del 34%).

En relación a los coeficientes multiplicadores que se aplican a la cuota íntegra para obtener la cuota tributaria, hay que destacar que el art. 4 de la Ley 21/2001 estableció exactamente los mismos que los regulados por la normativa estatal y que serían aplicables en defecto de regulación propia de las Comunidades Autónomas.

Por lo que respecta a las obligaciones formales, el Parlamento de Cataluña ha regulado ciertas particularidades, como la obligación de presentar un certificado emitido por la entidad financiera correspondiente por cada cuenta bancaria de que fuera titular el causante, en el que consten los movimientos efectuados en el período del año natural anterior a su muerte (art. 28 de la Ley 31/2002). Igualmente, también se han establecido obligaciones formales para los notarios, estipulando que ciertos documentos se deben transmitir de forma telemática (art. 15 de la Ley 7/2004, de 16 de julio, de medidas fiscales y administrativas (DOGC nº 4176, de 21.7.2004)). También hay que destacar que el plazo para la presentación de la autoliquidación se regula por normativa autonómica. En concreto, el plazo es de seis meses a contar desde la fecha de la muerte del causante (art. 14 de la Ley 12/2004, de 27 de diciembre, de medidas financieras (DOGC nº 4292, de 31.12.2004)), si bien se prevé que el Gobierno de Cataluña pueda modificar este plazo mediante un decreto.

Un último aspecto que ha sido objeto de atención por el legislador autonómico es el de los acuerdos de valoración previa vinculantes (art. 33 de la Ley 31/2002). Según el anterior precepto, los contribuyentes pueden presentar una solicitud por escrito antes de que se produzca el hecho imponible y deben adjuntar una propuesta de valoración motivada, firmada por un técnico. A continuación, la Administración podrá efectuar las comprobaciones correspondientes y finalmente dictará por escrito el acuerdo de valoración, que será vinculante durante los siguientes 18 meses, excepto si se modifica la legislación o se producen cambios significativos en las circunstancias económicas.

3. Principales críticas a la regulación del Impuesto sobre Sucesiones en Cataluña

3.1. Una presión fiscal excesiva en comparación con la de otras Comunidades Autónomas

El hecho de que en algunas Comunidades Autónomas el ISD haya desaparecido en la práctica ha comportado que muchos ciudadanos se sientan discriminados al no entender un trato tan desigual en función del territorio en que residiera el causante.

En concreto, como expone el Servicio de Estudios del Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF) (2009, pp. 24-25) en relación a los sucesores del grupo I (descendientes y adoptados menores de 21 años), en algunas Comunidades Autónomas de régimen común se pagan importes simbólicos (Asturias, Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Galicia, Madrid, Murcia, La Rioja y Comunidad Valenciana). En otras, no se tributa si la base imponible o el patrimonio preexistente no superan ciertos límites (Andalucía y Aragón). En cambio, sólo Cataluña y Extremadura continuaban sin introducir cambios significativos en la normativa estatal.

Respecto a las sucesiones del grupo II (cónyuge, descendientes, ascendientes y adoptados de 21 o más años), este tipo de contribuyentes queda prácticamente liberado de tributar en Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Comunidad Valenciana, La Rioja y Madrid. En otros casos, se aplican reducciones o tipos inferiores si se cumplen ciertos requisitos relativos a la base imponible y al patrimonio preexistente (Andalucía, Aragón, Asturias, Murcia y Galicia). En cambio, en Cataluña y Extremadura este grupo no disfrutaba de ventajas destacables.

La anterior situación ha sido consecuencia de un proceso de competencia fiscal a la baja entre Comunidades Autónomas. En este sentido, el caso español no es el primero sino que algo similar ya sucedió en Australia y Canadá. En Australia, el Impuesto sobre Sucesiones fue suprimido en 1978 por el Estado de Queensland y ello comportó que otros Estados siguieran este ejemplo hasta su completa desaparición en 1983. Igualmente, en el caso de Canadá, a partir de 1972 la provincia de Alberta se caracterizó por una presión especialmente baja y ello derivó en un proceso que culminó con la desaparición del impuesto en 1986.⁹

Volviendo al caso español, tales disparidades entre Comunidades Autónomas pueden entenderse como una consecuencia lógica de la autonomía financiera que la Constitución reconoce a las Comunidades Autónomas para el desarrollo y ejecución de sus competencias (art. 156.1 CE). En otras palabras, la autonomía no afecta sólo a la vertiente del gasto público, sino también a la de los ingresos, motivo por el que algunos Parlamentos autonómicos han aprobado medidas para reducir la presión fiscal mientras que otros no lo han considerado adecuado.

Sin embargo, algunos autores son de la opinión que las diferencias que se observan en la práctica son tan importantes que podrían considerarse contrarias al principio de igualdad recogido en el art. 14 de la Constitución y no se justifican por la prevalencia del principio de autonomía financiera (LÓPEZ CASASNOVAS y DURÁN-SINDREU, 2008, p. 11). Por ello, se ha llegado a apuntar que el Estado debería “intervenir para asegurar posiciones básicas de igualdad” (MARTÍN MORENO, 2008, p. 54). En el mismo sentido, GARCÍA NOVOA (2004, p. 82) considera que es el

⁹ Para una exposición más detallada de los casos de Australia y Canadá, véase DURÁN (2005, p. 43).

Gobierno central el que debería conducir la reforma del ISD, ya que es el Estado el que tiene la potestad para decidir si las transmisiones hereditarias a favor de ascendientes, descendientes, adoptantes, adoptados y cónyuges quedan fuera del ámbito tributario y no las Comunidades Autónomas mediante sus competencias normativas en materia de reglas de cuantificación.

3.2. Un tributo fácilmente eludible por las grandes fortunas

Frecuentemente se ha criticado que el ISD afecte especialmente a las clases medias, ya que las grandes fortunas utilizan diferentes mecanismos para evitar el pago de este impuesto. La forma más evidente de conseguirlo consiste en trasladar la residencia habitual a otra Comunidad Autónoma con una menor presión fiscal. Tal cambio, siempre que se produzca de forma efectiva, esto es, siempre que no se trate de una mera simulación, debe considerarse plenamente legítimo.

Igualmente, muchas grandes fortunas tienen la forma de empresas familiares, motivo por el que disfrutan de un régimen fiscal especialmente favorable. Lógicamente, la finalidad de este trato diferenciado es asegurar la continuidad de estas empresas, ya que son una de las principales fuentes de empleo en la economía española. Sin embargo, es evidente que en estos casos también se produce un aumento de la capacidad económica de quienes reciben este patrimonio empresarial a título lucrativo.

Más aún, el hecho de que las empresas familiares disfruten de una reducción ha sido aprovechado por algunos contribuyentes para constituir empresas con patrimonios integrados por bienes inmuebles que pueden llegar a cumplir todos los requisitos formales para poder aplicar la correspondiente reducción. Sin embargo, como apuntan LÓPEZ CASASNOVAS y DURÁN-SINDREU (2008, p.4), “el argumento [...] de que las grandes fortunas vinculadas a la gestión patrimonializada de activos eluden el impuesto, no es un argumento para la abolición de “el todo”, antes bien para la modificación y reforma del impuesto con la finalidad de “sanear” la parte hoy ilegítimamente elusiva”.

3.3. Falta de equidad

En relación con lo expuesto previamente, a pesar de que el tratamiento privilegiado de las empresas familiares resulta justificado desde el punto de vista de la eficiencia económica, ello comporta que el impuesto sea menos equitativo, ya que la tributación pasa a depender no del valor de lo heredado, sino del tipo de bienes que integraban el patrimonio del causante.¹⁰ Por ello se ha afirmado que existe un conflicto entre objetivos o *trade-off* entre equidad y eficiencia (DURÁN, 2005, p. 38).

Así pues, aplicar reducciones a la base imponible porque en ésta se encuentran ciertos tipos de bienes puede acabar comportando que el impuesto pierda su finalidad redistributiva y llegue a ser regresivo, a pesar de que la tarifa nominal sea progresiva, ya que lo verdaderamente relevante son los tipos impositivos efectivos y no los nominales (DURÁN, 2005, p. 39). Ello resulta especialmente grave en un impuesto que fue presentado inicialmente como un mecanismo de

¹⁰ Según LÓPEZ BURNIOL y SALVADOR CODERCH (2009, p. 62), puede resultar chocante que a los sucesores de patrimonios de subsistencia se les grave mucho más que a los sucesores de patrimonios productivos (empresas familiares).

redistribución de la riqueza que cumplía con una función ética (CAZORLA PRIETO y MONTEJO VELILLA, 1991, pp. 36-37).

En el mismo sentido, la equidad de este impuesto también se ve mermada por los coeficientes multiplicadores, que varían en función del patrimonio preexistente¹¹ de quien recibe la herencia y del grado de parentesco¹² entre éste y el causante (ARCARONS *et al.*, 2005, p. 14). Igualmente, tampoco hay que olvidar que el ISD se aplica sólo a las personas físicas, por lo que en determinados casos una persona jurídica podría tributar a un tipo inferior (el tipo aplicable en el Impuesto sobre Sociedades es del 30%, mientras que el tipo marginal máximo en el ISD aplicable en Cataluña era del 32,98% con la anterior normativa y en el futuro se mantendrá en el 32%).¹³

3.4. Dificultades asociadas a la valoración de los bienes inmuebles

La determinación del valor real¹⁴ de los bienes inmuebles es una cuestión compleja¹⁵. Los mecanismos que se utilizan normalmente son la estimación por referencia a los valores catastrales, afectados o no por coeficientes, los precios medios de mercado, los dictámenes periciales y los valores establecidos en las tasaciones efectuadas con la finalidad de conceder préstamos hipotecarios.

Sin embargo, según la Instrucción de 30 de junio de 2009 del Director de la Agència Tributària de Catalunya, dados los inconvenientes asociados a cada uno de estos métodos “no parece lo más oportuno, por ahora, utilizar la estimación por referencia a los valores catastrales, afectados o no por coeficientes, ni los precios medios de mercado ni los valores de tasación a efectos de concesión de préstamos hipotecarios, como medio generalizado para la comprobación de los valores de los inmuebles”.

¹¹ El criterio del patrimonio preexistente fue una de las principales novedades de la LISD y una de las que mayor controversia provocó. Sobre esta cuestión, véase el detallado estudio de RAMALLO MASSANET (1988, pp. 64-72).

¹² A pesar de que lo normal es que aumente la presión fiscal a medida que aumenta el grado de parentesco entre el causante y el causahabiente, ALSTOTT (2007, p. 472-473) considera que, desde la perspectiva de favorecer la igualdad de oportunidades, en realidad deberían quedar exentas las herencias provenientes del cónyuge y de amigos, mientras se someten a tributación las de parientes. Ello se debe a que las segundas se deben más a la suerte (*chance*), mientras que en las primeras prima la elección del causahabiente (*choice*).

¹³ Según PÉREZ ROYO (1988, p. 23), el motivo por el que el ISD no se aplica a las adquisiciones lucrativas producidas en favor de personas jurídicas es el carácter subjetivo del tributo, que toma en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo.

¹⁴ Como apunta AGULLÓ AGÜERO (1988, p. 86), “el valor real es una magnitud ideal, valga la paradoja, un concepto abstracto, que debe ser concretado por el interesado en su declaración, y por la Administración a través del expediente de la comprobación según se desprende del citado artículo 18 de la nueva Ley 28/1987”. Para un análisis más detallado de la relevancia de la noción de valor real, véase la monografía al respecto de PLAZA VÁZQUEZ (2000).

¹⁵ Según DE PABLOS ESCOBAR (2006, p. 33), la normativa aplicable para efectuar la valoración produce situaciones de gran incertidumbre jurídica para el contribuyente. En el mismo sentido, GARCÍA NOVOA (2004, p. 80) considera que la indeterminación del concepto de valor real vulnera el principio de seguridad jurídica.

Por ello, se prefiere seguir el método de la comprobación de valores, pero dado que es imposible efectuar tal comprobación en todas las transmisiones, se establecen ciertos casos que serán objeto de comprobación prioritaria. En concreto, en el caso de las sucesiones, la comprobación del valor declarado se considerará prioritaria si es inferior al valor catastral vigente en la fecha del hecho imponible corregido por los coeficientes indicados en el Anexo I de la citada instrucción y por 0,80.

Así pues, puede observarse una cierta contradicción en el contenido de la instrucción. Por una parte se desaconseja valorar de forma generalizada los bienes inmuebles por referencia a los valores catastrales, afectados o no por coeficientes, ya que en la determinación de estos valores se han seguido diferentes métodos a lo largo del tiempo. Sin embargo, el criterio seguido para determinar si una comprobación de valores es prioritaria o no se fundamenta precisamente en esos valores catastrales corregidos. En consecuencia, indirectamente se da a entender que si se consigna como valor de los bienes una cifra igual o superior a la que resulta de aplicar los correspondientes coeficientes al valor catastral, la Administración la dará por buena, mientras que en caso contrario el contribuyente será objeto de una comprobación de valores. Ello puede tener como resultado que, por ejemplo en municipios grandes como Barcelona, donde los precios han evolucionado de forma diferente en función de la zona, la aplicación de un determinado coeficiente comporte que en ciertos casos los bienes inmuebles puedan resultar infravalorados (sin que tales valores sean objeto de comprobación prioritaria), mientras que en otros casos se someterán a comprobación valores que ya se ajustaban a la realidad.

Más aún, se ha criticado la falta de transparencia en los criterios que sigue la Administración para determinar los coeficientes aplicables, ya que son un aspecto que influirá de forma especialmente relevante en la deuda tributaria final. Por ello, también ha sido objeto de crítica el hecho de que tales criterios se encuentren recogidos en una mera instrucción del Director de la Agència Tributària de Catalunya y no en una norma de rango superior.

3.5. Tributación en casos en que no existe un verdadero aumento de la capacidad económica

El contribuyente por el ISD es cada una de las personas físicas causahabientes, de forma individual. Sin embargo, como ya ha apuntado la doctrina, cabe plantearse si la familia puede considerarse una unidad económica y qué consecuencias comportaría ello para la capacidad económica de sus miembros.¹⁶

Así pues, existen autores que consideran que “no existe un verdadero aumento de renta disponible susceptible de gravamen en la transmisión a ascendientes, descendientes y cónyuges de bienes que normalmente formarán parte del patrimonio familiar que todos han coadyuvado a formar” (GARCÍA NOVOA, 2004, p. 77). En este sentido, los casos más habituales son el de la viuda que hereda la mitad de la vivienda en la que ya vivía o el del hijo que hereda una suma de dinero depositada en una cuenta bancaria de la que era cotitular junto con su padre. En este tipo de supuestos parece discutible que exista un verdadero incremento de la capacidad económica de quien hereda.

¹⁶ Sobre esta cuestión, véase SOLER ROCH (2006), que analiza la cuestión de la tributación familiar principalmente en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3.6. Excesiva brevedad del plazo de pago, especialmente en caso de activos ilíquidos

En los casos en que la herencia está integrada por activos difícilmente convertibles en efectivo, como por ejemplo bienes inmuebles, los herederos pueden encontrarse ante problemas de liquidez para hacer frente al pago del impuesto en el plazo de seis meses previsto actualmente.

Tal problema resulta especialmente relevante en situaciones de crisis como la actual, en que el tiempo necesario para poder vender un inmueble se ha incrementado considerablemente. Por ello, si los herederos no disponen de liquidez para pagar el impuesto es probable que tengan que solicitar un préstamo para poder cumplir con sus obligaciones tributarias.

En consecuencia, podría resultar conveniente ampliar este plazo, lo cual puede llevarse a cabo mediante un decreto del Gobierno de Cataluña, tal y como se expuso previamente. Otra posibilidad sería aplicar las normas particulares (art. 38 LISD) y generales (art. 65 LGT) sobre aplazamiento y fraccionamiento sin rigideces excesivas. En este sentido, hay que recordar que la concesión o no del aplazamiento o fraccionamiento no es una facultad discrecional del órgano competente, sino que procederá siempre que se cumplan las condiciones para ello, si bien la Administración continúa teniendo un cierto margen para establecer la duración del aplazamiento (MERINO JARA, 2001, p. 133).

3.7. Otros aspectos criticables de la regulación del impuesto

A continuación presentaremos otros aspectos puntuales de la regulación del ISD que han sido objeto de crítica.

En primer lugar, el hecho de que la exención prevista para la vivienda habitual sólo se aplicara si se había residido en ella durante los dos últimos años de vida del causante (art. 2.1.d de la Ley 21/2001) comportaba que no pudiera ser tenida en cuenta si éste, por motivos de salud, se había tenido que trasladar a una residencia para personas mayores o bien al domicilio de algún familiar. Tal situación resulta paradójica, puesto que comporta que la tributación en relación a estas personas que no pudieron vivir autónomamente en su domicilio durante los últimos años de su vida y que tuvieron que hacer frente a los importantes gastos asociados a situaciones de dependencia sea superior a la normal.

En segundo lugar, según la normativa aprobada por el Parlamento de Cataluña, es posible incluir dentro del concepto de vivienda habitual un trastero y hasta dos plazas de aparcamiento, siempre que estén situados en el mismo edificio (art. 2.1.d tercero de la Ley 21/2001, en la redacción dada por el art. 35 de la Ley 16/2008). Tal precepto comporta que las plazas de aparcamiento situadas en otro edificio, aunque cercano, no puedan beneficiarse de la reducción prevista para la vivienda habitual del causante, por lo que resultan especialmente perjudicadas las personas que residen en edificios antiguos sin garajes y han adquirido plazas de aparcamiento en el entorno. Por ello, parece discutible la conveniencia de establecer este requisito.

4. Cambios introducidos en la regulación del Impuesto sobre Sucesiones en Cataluña

La reciente Ley 26/2009, de 23 de diciembre de 2009, de medidas fiscales, financieras y

administrativas (DOGC nº 5537, de 31.12.2009) (en adelante, Ley 26/2009), ha introducido importantes cambios en la regulación del ISD en Cataluña. Así, en primer lugar, el art. 22 de la citada ley incrementa de forma sustancial las reducciones personales en las adquisiciones por causa de muerte. En concreto, se establece una reducción de 500.000 € para las adquisiciones por el cónyuge, de 275.000 € para las de los hijos (más 33.000 € por cada año de menos de veintiún años que tengan), de 150.000 € para las del resto de descendientes, de 100.000 € para las de los ascendientes y de 50.000 € para las de parientes colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad.

Sin embargo, los anteriores importes se reducen a la mitad si se opta por aplicar las reducciones que ya existían, como por ejemplo las relativas a empresas familiares, fincas rústicas de dedicación forestal, bienes culturales de interés nacional, explotaciones agrarias y bienes del patrimonio natural. No obstante, tal disminución de los importes de las reducciones personales no procede aunque se aplique la reducción por vivienda habitual.

Igualmente, se introduce una reducción de 275.000 € aplicable en las adquisiciones por causa de muerte por personas de más de 75 años. No obstante, esta reducción es incompatible con la que ya se preveía para las adquisiciones por personas con disminución física, psíquica o sensorial y que asciende a 245.000 € si el grado de minusvalidez es igual o superior al 33% y a 570.000 € si es superior al 65% (art. 2.1.b de la Ley 21/2001).

Por otra parte, también se introducen algunos cambios en la regulación de la reducción por adquisición de la vivienda habitual. En particular, se establece que si en el momento de la realización del hecho imponible el causante tenía su residencia efectiva en otro domicilio del que no era titular, también tendrá la consideración de vivienda habitual el que tenía esta consideración hasta cualquier día de los diez años anteriores a su muerte, mientras previamente el plazo era de dos años. Además, se establece que la limitación de los diez años no se tendrá en cuenta si el causante ha tenido su último domicilio en un centro residencial o sociosanitario. Por lo tanto, se corrige un detalle de la normativa anterior que había sido frecuentemente criticado. Sin embargo, no se introduce ningún cambio en relación a la exigencia de que para poder considerar que las plazas de aparcamiento forman parte de la vivienda habitual, éstas deben estar en el mismo edificio, por lo que resultan perjudicadas las personas que habitan en edificios antiguos sin plazas de garaje.

Igualmente, hay que destacar que, después de haber aplicado todas las reducciones a las que tenga derecho el contribuyente, todavía es posible aplicar adicionalmente una reducción del 50% sobre el importe del exceso de base imponible, con un máximo de 150.000 € para el cónyuge, de 125.000 € para los hijos, de 50.000 € para el resto de descendientes y de 25.000 € para los ascendientes (art. 25 de la Ley 26/2009).

En segundo lugar, se establecen también importantes modificaciones en la tarifa. En concreto, se reduce el número de tramos, que pasa de 16 a 5, y disminuyen ligeramente los tipos aplicables. Así, hasta 50.000 € se aplica un tipo del 7%, mientras que anteriormente a los primeros 48.000 € se les aplicaban diferentes tipos que iban del 7,42% al 11,54%; en los tramos intermedios sucede algo similar y el tipo marginal máximo, a partir de 800.000 €, pasa del 32,98% al 32%. Por lo tanto, el descenso de los tipos aplicables es particularmente apreciable para los patrimonios medios. Por ejemplo, la cuota íntegra que corresponderá a los primeros 400.000 € con la nueva regulación es

de 57.000 €, mientras que anteriormente era de 78.548,80 €, esto es, la reducción es del 27% (sin tener en cuenta que la base liquidable será menor ya que las reducciones personales son muy superiores).

En tercer lugar, también se introducen nuevos coeficientes multiplicadores para obtener la cuota íntegra (art. 28 de la Ley 26/2009), de forma que se sustituyen los anteriormente regulados en el art. 4 de la Ley 21/2001 y que coincidían con los que el legislador estatal había previsto inicialmente. El cambio consiste en dejar de tener en cuenta el patrimonio preexistente, de forma que los coeficientes aplicables a partir de 2010 coinciden con los que ya se aplicaban anteriormente si el patrimonio preexistente no era superior a 402.700 €. Así pues, se ignora el patrimonio preexistente del contribuyente, tal y como sucede normalmente en el Derecho comparado. En este caso, los que se benefician de este cambio son aquellas personas con patrimonios superiores a 402.700 €, ya que al resto se le continúan aplicando los mismos coeficientes que ya se preveían en función del grado de parentesco con el causante.

En cuarto lugar, otro cambio significativo consiste en asimilar, a efectos de la aplicación de las reducciones personal y adicional para la adquisición de la vivienda habitual del causante, las situaciones de convivencia de ayuda mutua a los parientes del grupo II, mientras antes sólo se asimilaban a los del grupo III.

En quinto lugar, también se introduce la posibilidad de que los órganos de la Agència Tributària de Catalunya acuerden un aplazamiento de hasta dos años del pago de las liquidaciones practicadas por causa de muerte, siempre que en el inventario de la herencia no haya efectivo o bienes fácilmente realizables para pagar las cuotas liquidadas. Sin embargo, tal previsión tiene carácter excepcional y sólo se puede solicitar en relación a las cuotas devengadas entre el 1 de agosto de 2009 y el 31 de diciembre de 2011 (art. 32 de la Ley 26/2009).

En sexto lugar, es especialmente importante destacar que las nuevas reducciones personales y adicionales se aplicarán de forma progresiva en el tiempo. En concreto, para los hechos imposables devengados del 1 de enero del 2010 al 30 de junio de 2010, se aplican en un 25%; para los devengados entre el 1 de julio de 2010 y el 30 de junio de 2011, en un 62,5%; y para los devengados a partir del 1 de julio de 2011, en un 100% (disposición adicional octava de la Ley 26/2009).

Por último, la disposición final tercera de la Ley 26/2009 establece que el Gobierno debe presentar al Parlamento, antes del 31 de enero de 2010, un proyecto de ley en que se regule dicho impuesto, con el alcance que permite la normativa vigente en materia de cesión de tributos. Por lo tanto, no puede descartarse que en breve se introduzcan otros cambios en la regulación de este impuesto en Cataluña.¹⁷

¹⁷ Además hay que tener en cuenta que la disposición adicional primera de la Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código civil de Cataluña, relativo a las sucesiones (DOGC nº 5175, de 17.7.2008) establece que en el plazo de un año a partir de su entrada en vigor (esto es, a partir del 1 de enero de 2009) el Gobierno de la Generalitat debe presentar al Parlamento un proyecto de ley de armonización de la normativa tributaria vigente con relación a las instituciones sucesorias reguladas por el libro cuarto del Código civil, tomando como referencia, en todos los casos, las instituciones del derecho civil catalán. Sin embargo, no se ha aprovechado la reciente reforma para adaptar la regulación del ISD a las modificaciones de la normativa sobre sucesiones que pueden

5. Conclusiones

Después de exponer las principales características de la regulación estatal y catalana del ISD, las principales críticas que tal normativa había recibido y las reformas introducidas recientemente, a continuación valoraremos, a modo de conclusión, hasta qué punto los cambios corrigen los aspectos más criticados.

En primer lugar, el incremento de la cuantía de las reducciones y la disminución de los tipos impositivos aplicables comportará una importante reducción de la presión fiscal por este impuesto que beneficiará especialmente a las herencias pequeñas y medianas. Por lo tanto, de esta forma se reduce la diferencia que existía entre la presión fiscal que soportaban los contribuyentes catalanes y la existente en otras Comunidades Autónomas. Sin embargo, hay que recordar que las nuevas cuantías previstas para las reducciones se aplican de forma progresiva en el tiempo, por lo que hay que esperar hasta el 1 de julio de 2011 para que la reforma resulte plenamente aplicable.

En segundo lugar, en relación a la facilidad con que las grandes fortunas evitan este impuesto, no se ha aprovechado la reforma para dificultar la utilización de sociedades para camuflar patrimonios inmobiliarios, a diferencia de lo que algunos autores habían reclamado (LÓPEZ CASASNOVAS y DURÁN-SINDREU, 2008, p. 8). Sin embargo, hay que valorar positivamente el hecho de que las reducciones personales sólo se puedan aplicar en un 50% si ya se aplican las reducciones relativas a la empresa familiar o bienes culturales, ya que de lo contrario ciertos patrimonios disfrutarían de una presión fiscal especialmente reducida sólo por el tipo de bienes que los integran.

En tercer lugar, los cambios también han contribuido a mejorar la equidad. En concreto, dado que se deja de tener en cuenta el patrimonio preexistente a la hora de determinar los coeficientes multiplicadores, dos personas que vean incrementado su patrimonio en la misma cuantía deberán tributar lo mismo independientemente del patrimonio que hubieran acumulado previamente.

En cuarto lugar, respecto a los problemas relativos a la valoración de los bienes, especialmente los inmuebles, no se han introducido novedades. Por lo tanto, este es un aspecto pendiente de mejora, ya que el procedimiento utilizado hasta ahora para determinar qué casos serán objeto de comprobación prioritaria, basado en la utilización de los valores catastrales corregidos por ciertos coeficientes, puede comportar que se den como buenos valores que se alejan del valor de mercado. No obstante, no parece que sea fácil dar con un método para determinar el valor real de los inmuebles.

En quinto lugar, la nueva normativa también tiene en cuenta que en ciertos supuestos de sucesiones por causa de muerte, a pesar del cambio de titularidad de ciertos bienes, puede no existir un verdadero aumento de capacidad económica. Este problema se da especialmente en el caso de que uno de los cónyuges herede bienes de los que ya disfrutaba en vida del causante. Por

tener relevancia tributaria, como por ejemplo las relativas a los pactos sucesorios o a los pactos que se estipulan con ocasión de la transmisión de empresas familiares. En relación a esta cuestión, véase LÓPEZ CASASNOVAS y DURÁN-SINDREU (2009, pp. 1717-1721).

lo tanto hay que valorar positivamente el hecho de que la reducción personal para las adquisiciones efectuadas por un cónyuge sea especialmente elevada.

En sexto lugar, la reforma también ha atendido las críticas que el plazo de pago de seis meses había recibido, ya que se consideraba insuficiente especialmente si la herencia estaba integrada por bienes poco líquidos. Así, será posible aplazar el pago hasta dos años, si bien se trata de una medida transitoria aplicable hasta el 31 de diciembre de 2011. De todos modos, anteriormente también era posible aplazar el pago, algo que ya contempla el art. 65 LGT, por lo que quizá no era necesaria una reforma legislativa para solventar este problema.

En séptimo lugar, en cuanto a los aspectos de la regulación de la reducción por vivienda habitual que habían sido criticados, se ha corregido el hecho de que se perdiera tal reducción si el causante había tenido que residir durante los últimos años de su vida en un centro sociosanitario por no poder valerse por sí mismo. Sin embargo, continua exigiéndose que las plazas de aparcamiento estén en el mismo edificio de la vivienda habitual para que éstas también puedan beneficiarse de la reducción por vivienda habitual, algo que, como ya expusimos, resulta controvertido.

En suma, la reciente reforma del ISD en Cataluña comporta una significativa reducción de la presión fiscal para los patrimonios modestos y medianos. Además, se tiene especialmente en cuenta que frecuentemente, cuando el cónyuge superviviente adquiere la titularidad de los bienes del causante, no existe un verdadero aumento de capacidad económica y se prevé explícitamente la posibilidad de aplazar el pago hasta dos años. Por todo ello, en general hay que considerar que la nueva regulación comporta una mejora respecto a la anterior. Sin embargo, a la vista de las enmiendas presentadas por los grupos parlamentarios de la oposición,¹⁸ no puede descartarse que en un futuro no muy lejano se introduzcan nuevos cambios en la regulación del impuesto que comporten su eliminación en la práctica para todos los contribuyentes, incluyendo los que disponen de más recursos, a pesar de que ello supondría un paso atrás para la progresividad y capacidad de redistribución de la riqueza del conjunto del sistema tributario.

¹⁸ Véase el Boletín Oficial del Parlamento de Cataluña nº 594, de 10.12.2009.

6. Bibliografía

Francisco D. ADAME MARTÍNEZ (2008), *Fiscalidad de la transmisión de empresas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Comares, Granada.

Antonia AGULLÓ AGÜERO (1988), "Base imponible y valoración de bienes" en Antonia AGULLÓ AGÜERO *et al.*, *Comentarios a la nueva Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, La Ley, Madrid, pp. 73-101.

Anne L. ALSTOTT (2007), "Equal opportunity and inheritance taxation", *Harvard Law Review*, vol. 121, nº 2, pp. 467-542.

Jordi ARCARONS, Samuel CALONGE y Valèria MOLINA (2005), "La reforma de l'impost de successions a Catalunya", *Nota d'Economia*, nº 81, pp. 9-33.

Carmen BANACLOCHE PALAO (2002), *Transmisión de la Empresa Familiar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Aranzadi, Cizur Menor.

Miguel A. CAAMAÑO ANIDO y José Luis PEÑA ALONSO (2002), *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Edersa, Madrid.

Luis María CAZORLA PRIETO y Salvador MONTEJO VELILLA (1991), *El Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, Civitas, Madrid.

Clemente CHECA GONZÁLEZ (2008), *Propuesta para un Nuevo Modelo de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común, en Materia de Impuestos Propios y Cedidos*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor.

Josep M. DURÁN (2005), "L'impost sobre successions i donacions: un tribut a reformar", *Nota d'Economia*, nº 81, pp. 35-45.

Francisco ESCRIBANO (2009), "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", en Fernando PÉREZ ROYO (Director), *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, Tecnos, Madrid, pp. 543-583.

Plácida FERRER DUPUY (2005), "La incidencia fiscal de la Ley catalana sobre Uniones Estables de Parejas, Ley 10/1998, de 15 de julio", *InDret 4/2005* (www.indret.com).

César GARCÍA NOVOA (2004), "El futuro del impuesto sobre sucesiones y patrimonio: apuntes para una reflexión (II)", *Bolsa de Madrid*, nº 134, pp. 76-82.

Juan José LÓPEZ BURNIOL y Pau SALVADOR CODERCH (2009), "Comentari a l'art. 411-1 CCCat", en Joan EGEA I FERNÁNDEZ y Josep FERRER I RIBA (Dirs.), Laura ALASCIO I CARRASCO (Coord.), *Comentari al llibre quart del Codi civil de Catalunya, relatiu a les successions*, Vol. I, Atelier, Barcelona, pp. 59-65.

Guillem LÓPEZ CASASNOVAS y Antonio DURÁN-SINDREU BUXADÉ (2008), "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una valoración de su papel en el sistema tributario y estudio de la

corrección de algunas disfunciones observadas en el caso español”, *InDret* 1/2008 (www.indret.com).

— (2009), “Comentari a la Disposició adicional primera del Llibre quart del CCCat”, en Joan EGEA I FERNÁNDEZ y Josep FERRER I RIBA (Dirs.), Laura ALASCIO I CARRASCO (Coord.), *Comentari al llibre quart del Codi civil de Catalunya, relatiu a les successions*, Vol. II, Atelier, Barcelona, pp. 1717-1721.

José Luis MARTÍN MORENO (2008), “Disparidad y complejidad de los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Aletheia, Cuadernos Críticos del Derecho*, nº 1-2008, pp. 28-55.

Isaac MERINO JARA (2001), *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Problemas Actuales*, Aranzadi, Elcano.

Ann MUMFORD (2007), “Inheritance in Socio-Political Context: The Case for Reviving the Sociological Discourse of Inheritance Tax Law”, *Journal of Law and Society*, vol. 34, nº 4, pp. 567-593.

Laura DE PABLOS ESCOBAR (2006), “Incidencia y tipos efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Papeles de Trabajo* nº 4/06, Instituto de Estudios Fiscales.

Fernando PÉREZ ROYO (1988), “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Exposición general de la nueva regulación”, en Antonia AGULLÓ AGÜERO *et al.*, *Comentarios a la nueva Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, La Ley, Madrid, pp. 15-42.

J. Javier PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ (2006), *Guía del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, CISS, Valencia.

Amancio L. PLAZA VÁZQUEZ (2000), *El “Valor Real”, Estudio en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de sus relaciones con otros valores tributarios*, Aranzadi, Elcano.

Juan RAMALLO MASSANET (1988), “Elementos innovadores y cuantificación” en Antonia AGULLÓ AGÜERO *et al.*, *Comentarios a la nueva Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, La Ley, Madrid, pp. 43-72.

SERVICIO DE ESTUDIOS DEL REAF (2009), *Panorama de la fiscalidad autonómica en un escenario de crisis* (www.reaf.es).

María Teresa SOLER ROCH (2006), “La tributación familiar”, *Feminismo/s*, nº 8, pp. 71-76.

Paul B. STEPHAN (2000), “Inheritance and Gift Taxation”, en Boudewijn BOUCKAERT y Gerrit DE GEEST (Directores), *Encyclopedia of Law and Economics*, vol. IV, *The Economics of Public and Tax Law*, Edward Elgar, Cheltenham, Northampton, pp. 239-255.