



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho y ADE

El principio de igualdad tributaria en la vertiente territorial

Presentado por:

Laura Sanz Martín

Tutelado por:

Marta Villarín Lagos

Valladolid, 5 de julio de 2023

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto analizar el principio de igualdad en el sistema tributario español. En primer lugar, se estudiará la igualdad como principio constitucional y concretamente como principio tributario y las diferencias que supone la igualdad jurídica (ante la ley) y la igualdad efectiva o real. A continuación, se abordará la dimensión territorial del principio de igualdad tributaria, es decir, cómo las diferentes Comunidades Autónomas establecen sus propios tributos dentro de su potestad tributaria. Por último, se examinará la desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones de las distintas Comunidades Autónomas, conforme al principio de igualdad tributaria.

ABSTRACT

The present essay has for its object the analysis of the principle of equality in the Spanish tax system. In the first place, equality will be studied as a constitutional principle and specifically as a tax principle and the differences between legal equality (before the law) and effective or real equality. Next, the territorial dimension of the principle of tax equality will be addressed, that is, how the different autonomous communities establish their own taxes within the tax power. Finally, the inequality of treatment in the taxation of inheritances and donations of the different autonomous communities will be examined, in accordance with the principle of tax equality.

KEY WORDS:

Principio de igualdad, sistema tributario español, igualdad tributaria.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN

2. LA IGUALDAD COMO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL

2.1 La igualdad como valor supremo

2.2 La igualdad jurídica

2.3 Los principios constitucionales del sistema tributario español

- Principios jurídico-sustantivos del Derecho Tributario

- Principios jurídico-formales del Derecho Tributario

3. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

3.1 Igualdad en materia tributaria en relación con el deber de tributación

3.2 Tutela constitucional del principio de igualdad en materia tributaria

4. LA DIMENSIÓN TERRITORIAL DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA

4.1 Relación entre los artículos 138 y 139 CE y el artículo 31.1 CE

5. LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS POR LAS
COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN RELACIÓN CON EL
PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA

6. DESIGUALDAD DE TRATO EN LA TRIBUTACIÓN DE LAS
SUCESIONES Y DONACIONES

6.1 El Impuesto de Sucesiones y Donaciones

6.1.1 Concepto, ámbito de aplicación y cesión del
Impuesto

6.1.2 Características del Impuesto

6.1.3 Liquidación del Impuesto

6.1.4 Fundamento del Impuesto

6.2 La problemática situación en España

6.3 Propuestas de reforma

7. CONCLUSIONES

8. BIBLIOGRAFÍA

1. INTRODUCCIÓN

El principio de igualdad es uno de los valores más importantes del ordenamiento jurídico español, ya que, junto con la justicia, la libertad y el pluralismo político constituyen los pilares fundamentales sobre los que debe establecerse el Estado social y democrático de Derecho.

El principio de igualdad se plasma en diferentes artículos a lo largo de la Constitución Española (en adelante CE). Muestra de ello son el principio de igualdad ante la ley del artículo 14 CE y la igualdad tributaria del artículo 31.1 CE. La igualdad ante la ley implica que todos los ciudadanos tienen los mismos derechos y obligaciones, y que no pueden existir privilegios o tratos preferenciales injustificados. Por su parte, la igualdad tributaria se refiere a que todos los contribuyentes deben ser tratados de manera equitativa y proporcional, de manera que las cargas tributarias se distribuyan de acuerdo con las capacidades económicas de cada individuo. Estas tres dimensiones de la igualdad conforman un marco normativo esencial para garantizar la justicia, la equidad y la cohesión social en una sociedad democrática.

En este trabajo se aborda, en primer lugar, la relación entre el principio de igualdad consagrado en el artículo 1 de la CE, la igualdad ante la ley establecida en el artículo 14 de la CE y la igualdad tributaria, cuyo respaldo legal se encuentra en el artículo 31.1 de la CE. En segundo lugar, se procede al análisis de la dimensión territorial y de la aplicación de los tributos por las Comunidades Autónomas en relación con el principio de igualdad tributaria. Por último, se examinará las diferencias autonómicas de regulación en la tributación de las sucesiones y donaciones y su relación con el principio de igualdad tributaria por las diferencias tributarias autonómicas establecidas.

En relación con la aplicación de los tributos por las Comunidades Autónomas, se examinará el régimen de cesión del ejercicio de competencias normativas tributarias de los diferentes tributos cedidos, centrándonos específicamente en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Las reducciones y bonificaciones autonómicas establecidos para este Impuesto han supuesto en muchos casos que la cuota resultante a pagar sea simbólica.

Para llevar a cabo este análisis, se utilizará una metodología basada en las fuentes jurídicas clave como son la Constitución española, la Ley General Tributaria y la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones junto con la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y la Ley 22/2009 del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común. Además, también se considerarán las sentencias más relevantes dictadas por el Tribunal Constitucional y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que terminan de configurar este orden jurídico. Estas fuentes constituirán el fundamento para el análisis el desarrollo de este estudio.

En resumen, el objetivo principal de este Trabajo Fin de Grado es examinar desde una perspectiva jurídica las relaciones existentes entre el principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 CE, el principio de igualdad ante la ley del artículo 14 CE y la cesión del ejercicio de las diferentes competencias normativas tributarias de los tributos cedidos, analizando principalmente el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. A través de este análisis, se buscará comprender cómo se aplican estos principios y cómo afectan a la equidad y justicia del sistema tributario español.

2. LA IGUALDAD COMO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL

La igualdad es un valor de alcance general (seguramente el más importante de todos junto con la libertad) en los sistemas políticos modernos, fundamental para establecer las bases de cualquier Estado social y democrático de Derecho. La justificación de esta afirmación se encuentra en el reconocimiento de la igual dignidad de todos los seres humanos por el hecho de serlo, lo que se traduce en la concesión de un conjunto de derechos fundamentales inviolables y en la obligación a los poderes públicos de garantizarlos y facilitar su ejercicio.

Los valores constitucionales sobre los que se sostiene el Estado social y democrático de Derecho español son la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político, tal y como se establece en el artículo primero de la Constitución española de 1978 (en adelante CE). Tal y como señala PÉREZ LUÑO “*los valores constitucionales poseen una triple dimensión: fundamentadora del conjunto de disposiciones constitucionales, orientadora del orden jurídico político hacia unas metas predeterminadas y crítica ya que sirve de criterio para valorar hechos o conductas.*”¹ Es por esta razón por lo que nuestra Constitución los concibe como valores superiores ya que suponen el núcleo básico de todo el sistema jurídico-político.

Dichos valores deben ser respetados por todas las disposiciones del ordenamiento jurídico, ya sean leyes estatales (orgánicas u ordinarias) o autonómicas, códigos éticos o de conducta, o normas administrativas internas (reglamentos, circulares, órdenes o instrucciones), tanto en el plano del Derecho Público como en el Privado, ya que estos valores superiores son ideales a los que debe aspirar todo el ordenamiento jurídico; y que, además, deben suponer una guía y también un límite que representen el punto de inflexión a seguir por el Tribunal Constitucional (en adelante TC) para resolver todos sus asuntos.

¹ PÉREZ LUÑO, A. E.: “*Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución*” 10ª edición, Tecnos, Madrid 2010, pág. 294

El principio de igualdad aparece regulado en diversas disposiciones constitucionales, lo que demuestra la gran importancia que posee en el ordenamiento español. En primer lugar, el artículo primero de la Constitución establece la igualdad como un valor superior del ordenamiento jurídico. Después, el artículo 9.2 CE como un motor del régimen político haciendo un mandato a los poderes públicos para fomentar la igualdad real y efectiva. Y, en tercer lugar, en el artículo 14 CE, donde se asienta el principio de igualdad ante la ley.

Para poder comprender adecuadamente la naturaleza jurídica de la igualdad es necesario diferenciar entre los diversos alcances que puede tener: la igualdad como valor supremo establecido en el artículo 1 de la Constitución, la igualdad como mandato a los Poderes Públicos del artículo 9.2 CE y la igualdad como Principio en el artículo 14 CE.

La igualdad como valor superior del artículo 1.1 CE debe servir para interpretar todo el ordenamiento jurídico e instituir un criterio básico para “*enjuiciar las acciones, ordenar la convivencia y establecer sus fines*”². Y es por esta razón por la que la igualdad debe entenderse como una guía para el legislador, de tal manera que todas las disposiciones normativas deben encaminarse siempre hacia fines justos.

De esta forma, la proyección de la igualdad como valor superior de ordenamiento jurídico sobre el sistema se plasma, por un lado, en un mandato a los poderes públicos a dispensar un trato a las personas acorde con su igual dignidad, que no puede ser diferenciado para bien o para mal, salvo que exista una diferencia objetiva y razonable que lo justifique. Tal y como se expone en el artículo 9.2 CE: “*Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social*”.

² PÉREZ LUÑO, A.E.: “*Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución*”. Tecnos, Madrid 2010.

Y, por otro lado, en el concepto de igualdad como principio constitucional el cual se encuentra recogido en el artículo 14 de la Constitución española: *“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”*. El Tribunal Constitucional para completar esta definición añade que se debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que cualquier diferencia de trato jurídico debe estar justificada, ya que, de lo contrario, si esto no ocurre se vulneraría dicho principio.

Otras definiciones que terminan de completar este concepto de igualdad son la de LEJEUNE VALCÁRCEL, el cual considera la igualdad *“como el criterio con arreglo al cual el derecho positivo debe estructurarse y aplicarse en orden a alcanzar la igualdad como situación”* o la definición de GONZÁLEZ GARCÍA que reconoce que *“la igualdad es un elemento fundamental de todos los Estados democráticos de Derecho en el que se reconocen las diferencias de los individuos, las cuales no pueden ser soporte de ningún tipo de discriminación”*.

En conclusión, la igualdad como principio constitucional es esencial para una sociedad justa y democrática. Garantiza que todas las personas sean tratadas de manera justa e imparcial, sin importar su origen o circunstancias personales. La igualdad es un objetivo que debemos trabajar constantemente para lograr, y es una responsabilidad compartida de todos los ciudadanos y gobiernos para asegurar que se respeten y protejan los Derechos Humanos de todas las personas.

Por ello, en los siguientes apartados se analizarán las distintas dimensiones que abarca el principio de igualdad como valor supremo del ordenamiento jurídico establecido en el artículo 1 CE. En primer lugar, se examinará como principio de igualdad ante la ley del artículo 14 CE y sus posibles discriminaciones objetivas y razonable para conseguir una igualdad de oportunidades y, en segundo lugar, se abordará la proyección de esta igualdad en el sistema tributario, la cual se plasma en el artículo 31.1 CE y constituye el tema principal de este trabajo.

2.1 La igualdad como valor supremo

El artículo 1 de la Constitución española establece que *“España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”*. De tal forma que la estructura jurídica de nuestro actual Estado social y democrático de Derecho se apoya en dichos valores para proteger a toda la sociedad.

La Constitución reconoce a estos valores una importancia única y excepcional que debe ser respetada por todas las leyes del ordenamiento jurídico, lo que implica que todas las normas que deben respetar todos los españoles deben estar guiadas por estos valores y al mismo tiempo, que ese Estado social y democrático de Derecho garantice que esos valores supremos representen las bases de su orden social.

Estos valores tienen un carácter bastante abstracto, que a veces resulta difícil de comprender y por esta razón la Constitución se encarga de ir concretando cada uno de ellos para conseguir que todo el ordenamiento jurídico aspire a dichos valores.

La igualdad es un valor trascendente bajo el que se quiere configurar toda la normativa del ordenamiento jurídico, y es por ello por lo que la igualdad se infiere como criterio rector y discriminante de la justicia. Este concepto fue defendido por LEJEUNE VALCÁRCEL al fijar que *“lo que hace que un ordenamiento jurídico, además de un conjunto de normas sea Derecho, es que ese ordenamiento se aplique con criterios de igualdad, en cuanto es posible identificar a esta con la idea de justicia”*.

La igualdad como valor superior sirve para interpretar todo el ordenamiento jurídico y por esta razón, el legislador ha resaltado su importancia al elevarla a la categoría de valor superior, para que su aplicación informe y ayude a la interpretación e integración de todo el ordenamiento jurídico en aras de conseguir la justicia.

El fundamento principal de la igualdad es el reconocimiento de la igual dignidad de todos los seres humanos por el hecho de serlo (dignidad que es innata a la persona e inalterable por razón de las circunstancias), lo cual se traduce en la afirmación de una serie de derechos fundamentales inviolables y en la asignación al poder político de la función de garantizarlos y de facilitar su ejercicio. Ese valor de la igualdad se proyecta en el sistema desde el punto de vista subjetivo como garantía general de un trato igual y no discriminatorio de las personas por los poderes públicos (principio de igualdad) y a la vez como derecho particular de cada individuo que debe ser protegido (el derecho fundamental a la igualdad).

Pero, además, ese valor de la igualdad opera desde el punto de vista funcional en dos dimensiones, ya que cabe distinguir una vertiente formal o jurídica (la garantía de la igualdad de trato ante la ley), de carácter más individual, y otra material o real (que supone la búsqueda de la igualdad efectiva en la vida social a través de la mejora de las condiciones de vida de los más desfavorecidos), de alcance más colectivo. Todos estos matices están bien captados por nuestra Constitución en sus arts. 1 (la igualdad como valor general), 9.2 (la igualdad real y efectiva de las personas y los grupos) y 14 (principio de igualdad y derecho a la igualdad de trato).

Estas tres dimensiones de la igualdad (como valor superior, como principio y como derecho) deben ser entendidas de tal forma que la igualdad como valor superior sea la base del resto de principios y derechos del ordenamiento, es decir, la igualdad supone la cúspide de nuestra estructura jurídica y la igualdad como principio (artículo 14 CE) y la igualdad como derecho (real y efectivo del artículo 9.2 CE y la igualdad tributaria del artículo 31.1 CE que en próximos capítulos abordaremos).

La proyección de este valor superior del ordenamiento jurídico sobre el sistema se plasma en el principio de igualdad, que obliga a los poderes públicos a dispensar un trato a las personas acorde con su igual dignidad y que no puede ser diferenciado, en atención a sus características subjetivas, salvo que tengan una relevancia objetiva y razonable que justifique esa diferencia.

Por ese motivo, el art. 14 CE, con el que se abre el Capítulo II del Título I, relativo a los derechos y libertades, proclama la igualdad ante la ley y la prohibición de toda discriminación en atención a cualquier circunstancia personal o social.

En conclusión, la igualdad como valor supremo del ordenamiento jurídico español es un principio fundamental que se encuentra recogido en la Constitución en el artículo primero y que se extiende a todos los ámbitos del Derecho. Los poderes públicos tienen la obligación de garantizar la igualdad real y efectiva de todas las personas, sin distinción alguna por motivos de origen, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia de carácter personal o social.

2.2 La igualdad jurídica

Una vez analizado el principio de igualdad como valor supremo del ordenamiento jurídico, vamos a analizar la igualdad como principio recogido en el artículo 14 CE en el que se establece que *“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”*.

La igualdad jurídica del artículo 14 CE se refiere al principio fundamental de que todas las personas, sin excepción, deben ser tratadas igualmente ante la ley. Esto significa que no importa la raza, género, orientación sexual, religión, origen étnico o cualquier otra característica personal, todas las personas tienen derecho a la misma protección legal y acceso a la justicia.

La igualdad expresada en el artículo 14 CE es un componente clave de cualquier sociedad democrática y justa, ya que garantiza que todos los ciudadanos tengan los mismos derechos y oportunidades ante la ley. Además, promueve la transparencia y la imparcialidad en el sistema judicial, lo que a su vez contribuye a la confianza de la ciudadanía en la justicia y el Estado de derecho.

La naturaleza dogmática del principio de igualdad supone reconocer que toda persona es sujeto frente al derecho y del mismo modo, por lo que deben recibir igual protección del ordenamiento jurídico, lo que supone que todo ser humano es igual ante la ley. Esta igualdad supone: igualdad de derechos, igualdad de garantías y de oportunidades jurídicas.

El objetivo principal del artículo 14 CE es realzar la no discriminación como pilar fundamental de este principio, lo que implica que la ley debe proteger a todas las personas sin distinción alguna, requiriendo que su protección sea igualmente accesible para todos.

El artículo 14 CE comienza con “*los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de...*”, esta expresión contiene tres manifestaciones diferentes de la igualdad: la igualdad ante la ley (igualdad en la aplicación de la norma), la igualdad en la ley (igualdad en el contenido de la norma) y la prohibición de discriminación.

Por una parte, la igualdad ante la ley se funda en la igual capacidad jurídica de todas las personas, la abolición de los privilegios y la generalidad de la ley, exigiendo tratar de forma igual a los iguales y de forma desigual a los desiguales. Sin embargo, el TC señala que deben estimarse “*razones objetivas que justifiquen la desigualdad en el tratamiento legal para, de esta forma, llegar al restablecimiento de la igualdad real*”.³ La igualdad ante la ley vincula a la administración, a los tribunales y al legislador mediante el requisito de la generalidad, la tutela de los derechos fundamentales y la obligación de facilitar la imparcialidad y la isonomía en el acceso a la justicia.

Por otra parte, la igualdad en la ley impide que el legislador pueda establecer supuestos de hecho en la aplicación de la norma que proporcione un trato distinto a las personas que se encuentran en la misma situación; mientras que la igualdad en la aplicación de la ley supone, tal y como fija el TC, que “*esta sea aplicada efectivamente de*

³ STC 3/1983 de 25 de enero: es el propio artículo 14 el que no instaura un principio de igualdad total, ya que se puede suprimir por razones objetivas que acrediten esa desigualdad de tratamiento legal.

modo igual a todos aquellos que se encuentran en la misma situación, sin que el aplicador pueda establecer diferencia alguna en razón de las personas o de circunstancias que no sean precisamente las presentes en la norma⁴.

Pero el principio de igualdad ante la ley del artículo 14 CE comprende también que puedan crearse condiciones diferentes según las circunstancias de cada persona, ya que la igualdad supone que aquellas personas que se encuentran en la misma situación tengan la posibilidad y capacidad de ser titulares de los mismos derechos y obligaciones, que emanan de la aplicación uniforme de las leyes (igualdad en la ley).

Dichas diferencias han sido avaladas por el Tribunal Constitucional permitiendo crear diversas condiciones siempre que estén justificadas objetiva y razonablemente según la situación personal del individuo sujeto de un determinado derecho. Por ejemplo, la reserva de plazas en determinados empleos o acceso a la educación superior para personas con discapacidad, ya que esto podría ayudar a superar las barreras a las que se enfrentan estos colectivos en el acceso al empleo y la educación y promover su integración en la sociedad, de tal forma que la especial situación de discapacidad de estas personas sería la base objetiva y la razón que permite establecer dicha diferencia de trato sin violar el artículo 14 CE.

Para no considerar como objetivas conductas arbitrarias no justificadas, el Tribunal Constitucional ha establecido unas pautas a tener en cuenta para apreciar la existencia de desigualdad o no en la aplicación de la ley:

- Primera: acreditación de un “*tertium comparationis*”, ya que el juicio de igualdad sólo puede realizarse sobre la comparación entre la sentencia impugnada y las precedentes resoluciones del mismo órgano judicial sobre casos sustancialmente iguales.⁵

⁴ STC 144/1988 de 12 de julio: síntesis del Tribunal Constitucional: el principio de igualdad prohíbe al legislador configurar los supuestos de hecho de la norma de forma que se dé trato distinto a personas, que desde todos los puntos de vista se encuentren en la misma situación.

⁵ SSTC 100/1988 de 7 de junio, 24/1990 de 15 de febrero, 154/1994 de 23 de mayo, 34/95 de 6 de febrero y 110/2002 de 6 de mayo.

- Segunda: debe concurrir la falta de toda motivación que justifique en términos generalizables el cambio de criterio, a fin de excluir la arbitrariedad o la inadvertencia.⁶
- Tercera: exigencia de que exista alteridad entre las premisas comparadas, quien recurra en amparo debe ser una persona distinta a la amparada por la resolución anterior.
- Cuarta: identidad del órgano judicial que haya dictado las resoluciones contradictorias, debiendo haber identidad de Sala y de Sección.

El principio de igualdad del artículo 14 CE no es por sí solo suficiente para conseguir instaurar una igualdad de oportunidades en la sociedad, por lo que, para reparar estas desigualdades sociales, surge la igualdad efectiva, ya que la ley es igual para todos, pero no todos se encuentran en la misma situación, por lo que el resultado de aplicar una determinada ley a diferentes personas puede ser discriminatorio.

La igualdad efectiva es un ideal que busca la equidad entre todas las personas, independientemente de su género, raza, orientación sexual, religión, origen étnico o cualquier otra característica personal. No solo se trata de otorgar los mismos derechos y oportunidades a todas las personas, sino también de garantizar que todas tengan acceso real a ellos.

En la práctica, la igualdad efectiva significa eliminar cualquier forma de discriminación y promover la diversidad y la inclusión en todas las áreas de la vida como son el trabajo, la educación, la salud y la justicia y abordar las desigualdades estructurales y los sesgos inconscientes que pueden limitar el progreso de ciertos grupos.

⁶ SSTC 210/2002 de 11 de noviembre, 152/2002 de 15 de julio, 193/2001 de 1 de octubre, 122/2001 de 4 de junio y 25/1999 de 8 de marzo.

Una de las premisas principales de cualquier Estado social y democrático de Derecho es establecer diferencias en el trato jurídico hacia ciertos grupos discriminados, permitiendo eliminar los obstáculos que estos tienen para alcanzar la igualdad real y efectiva, lo que provoca ordenar la intervención de los poderes públicos para promover la igualdad de los individuos para hacerla real y efectiva tal y como se establece en el artículo 9.2 CE, lo que supone incluir acciones positivas que supongan medidas temporales que modifiquen aquellas situaciones que sean discriminatorias para los colectivos más vulnerables.

Para superar dichas circunstancias, se fija en el artículo 9.2 CE un mandato a los poderes públicos para que promuevan las condiciones de libertad e igualdad y remuevan los obstáculos que impiden o dificultan su plenitud, ya que el principal objetivo es el cumplimiento de la concepción material de la igualdad, una igualdad efectiva y real.

La igualdad material obliga a la igualdad jurídica del artículo 14 CE a tener en consideración la situación de las personas, tendiendo que hacer una equiparación real y efectiva de los mismos, de forma que se alteren las circunstancias que impiden a los ciudadanos ejercer sus derechos y acceder a las diversas oportunidades a través de medidas estructurales, legales o de política pública.

Eso sí, para conseguir hacer efectiva la igualdad, el criterio que debe seguir el legislador debe ser uno razonable,⁷ ya que el objetivo principal de la igualdad material es conseguir una igual situación de hecho y proteger a aquel colectivo social vulnerable, cuya situación y circunstancias sociales imponen la obligación de proporcionales un trato diferente, para no ser discriminados en términos de igualdad.

⁷ STC 271/1981 de 20 de julio: “La desigualdad de los requerimientos del artículo 9.2 de la Constitución española comprende, con propósito y finalidad que, a veces, una política legislativa no deba someterse a la mera igualdad ante la ley”. Refiriéndose, por tanto, a que se ha de atender a la situación de hecho de cada persona para conseguir una igualdad de oportunidades.

2.3 Los principios constitucionales del sistema tributario español

Una vez analizada la igualdad como valor supremo en el artículo 1 CE y como principio en el artículo 14 CE y vistas las posibles diferencias de trato que se pueden establecer siempre que estén justificadas objetiva y razonablemente, debemos analizar otra de las aplicaciones que tiene la igualdad en el ordenamiento jurídico, en este caso en el sistema tributario.

Para comprender adecuadamente el principio de igualdad en materia tributaria, es fundamental conocer los principios que componen y configuran el sistema tributario español. De esta manera, se sentará la base necesaria para abordar de manera conveniente el tema principal de este trabajo, que es el principio de igualdad en el ámbito tributario. Este se encuentra regulado en el artículo 31.1 de la Constitución, en que se establece 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”*, se implantan aquí los criterios generales que deben seguir los poderes públicos en el ámbito jurídico-tributario.

Además, estos principios constitucionales operarán también como límite al ejercicio del poder tributario que se desarrollan en tres planos diferentes: legislativo (creación de las normas tributarias), ejecutivo (aplicación de las normas tributarias) y judicial (interpretación de la norma).

2.3.1 Principios jurídico-sustantivos del Derecho Tributario

Tal y como se establece en el artículo 31.1 CE, estos principios configuran el marco esencial del derecho tributario español:

- **Principio de capacidad económica**⁸: se trata de uno de los más característicos del sistema tributario, ya que supone que la posibilidad de pago de los sujetos de los tributos debe recaer sobre quienes puedan soportar la carga económica para conseguir un reparto justo de la carga tributaria.

Este principio establece que han de contribuir a las cargas públicas quienes tengan capacidad económica para ello, y esa carga tributaria que cada sujeto ha de hacer frente debe estar en función de su capacidad económica tal y como se expone en la STC 209/1988: *“para que el impuesto sea realmente justo y no se produzcan disfunciones será necesario que la realidad gravada esté referida y ponga de manifiesto una capacidad económica del sujeto, que es la que el legislador debe tomar como referencia para establecer sobre él el correspondiente impuesto porque refleja, efectivamente, una verdadera capacidad de pago del individuo”*.

Se deben tener en cuenta tanto los aspectos subjetivos (personales o familiares del sujeto pasivo) como los aspectos objetivos (patrimonio, renta o gasto). Solo se pueden gravar situaciones o actividades que supongan una manifestación de la capacidad económica, por lo que se suele utilizar la renta como el indicador más fiel de esta capacidad total de un individuo.

El principio de capacidad económica tiene una doble vertiente: por un lado, supone el fundamento de la imposición, de tal forma que solo pueden establecerse tributos cuyo hecho imponible será revelador de la capacidad económica, y, por otro lado, la capacidad económica debe manifestarse y respetarse en los elementos de cuantificación del tributo, de tal modo que la tributación efectiva soportada por cada contribuyente se corresponda realmente con su capacidad económica.

⁸ El Tribunal Constitucional ha precisado este término de capacidad económica estableciendo que debe ser una capacidad real, potencial e individual, tal como se expone en las Sentencias 37/1987, STC 193/2004 y STC 295/2006.

- **Principio de generalidad:** al establecer el artículo 31 CE que “*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos*”. Este principio se completa con el artículo 3 de la Ley General Tributaria en el que se dispone que un tributo se aplica a quiénes tengan la capacidad económica descrita en el supuesto de hecho de la norma y se encuentren en el territorio del ente público que lo impone.

Aun así, es cierto que existe una serie de exenciones sobre las que no se aplica este principio como: exenciones por mínimos de subsistencia (cantidad no gravada porque se emplea para satisfacer las necesidades mínimas vitales), exenciones con fines extrafiscales (beneficios fiscales), exenciones derivadas de las limitaciones del poder tributario de los entes públicos (evitar la doble imposición) y las exenciones de técnica tributaria (se establecen a favor de las administraciones públicas ya que al estar ligadas al cumplimiento de fines de interés general).

- **Principio de igualdad:** se encuentra regulado en el artículo 31.1 CE y en el artículo 3 LGT. Dicho principio no debe equipararse con el de igualdad ante la ley del artículo 14 CE ya que este va unido a la idea de capacidad económica.⁹

La doctrina diferencia la igualdad ante la ley de todas las personas (art. 14 CE) de la igualdad tributaria (art. 31 CE), la cual consiste en que las personas que reúnen la misma capacidad económica soporten igual carga tributaria. Los tributos deben soportarlos todos los que tengan capacidad económica para ello (principio de generalidad) y por igual (principio de igualdad).

⁹ Tal y como se reconoce en la STC 27/1981: en el que se explica que la igualdad proclamada por el artículo 14 CE no se identifica con la igualdad tributaria puesto que aquí el fin perseguido es un sistema tributario justo en el que a través de la progresividad como elemento de desigualdad se consiga una repartición de la renta equitativa.

Sin embargo, en la práctica, este principio puede conducir a desigualdades cualitativas si no se tienen en cuenta ciertas circunstancias individuales de los contribuyentes. Por ejemplo, si se establece un impuesto sobre la renta que grava a todas las personas por igual, sin tener en cuenta su nivel de ingresos o su situación económica, podría haber una desigualdad cualitativa, ya que todos estarían aportando la misma cantidad, la cual supondría para algunas personas una cifra muy elevada y para otros una cifra insignificante.

Para evitar estas desigualdades, el sistema tributario debe tener en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes y garantizar que aquellos que tienen más recursos económicos contribuyan más al sostenimiento de los gastos públicos. Esto se puede lograr mediante la progresividad de los impuestos, o mediante la aplicación de exenciones o deducciones fiscales para aquellos con ingresos más bajos.

Por otra parte, y de acuerdo con lo establecido por el Tribunal Constitucional, la igualdad tributaria no debe entenderse como un tratamiento uniforme en todos los territorios ya que colisionaría con la autonomía financiera que la Constitución reconoce a las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, ya que dicha autonomía justifica la diferencia de carga fiscal entre estos territorios. Es cierto que la autonomía fiscal de las CCAA les permite tener cierta flexibilidad en la aplicación de los impuestos y en la fijación de los tipos impositivos, lo que puede llevar a que existan algunas diferencias en la carga fiscal entre las distintas regiones. En cualquier caso, estas diferencias deben justificarse en criterios objetivos, como las necesidades de financiación de los servicios públicos en cada región, y no pueden basarse en discriminaciones arbitrarias.

- **Principio de progresividad:** es *“aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos aumenta la contribución en proporción superior al aumento de la riqueza¹⁰”*.

¹⁰ MARTÍN DELGADO, J.M: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978” en Hacienda Pública española número 60, página 72, 1979.

Dicho principio supone la fusión de las exigencias del principio de capacidad económica con la finalidad de redistribuir la riqueza. El principio de progresividad se refleja en el sistema tributario a través de diferentes impuestos, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), donde se establecen tramos o escalas de tributación que aumentan en mayor proporción a cómo aumenta la base imponible o en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD) en el que cuanto mayor sea el patrimonio heredado o donado, mayor será el porcentaje que deberá pagar el obligado.

La progresividad es una de las formas de interpretar los principios de capacidad económica y de igualdad en el ámbito tributario que surge como respuesta a la pregunta de cómo tratar de manera desigual a aquellos contribuyentes que se encuentran en situaciones económicas diferentes. La progresividad busca lograr una distribución equitativa de la carga tributaria teniendo en cuenta la capacidad económica de cada contribuyente, evitando que los impuestos les afecten de manera desproporcionada.

- **Principio de no confiscatoriedad:** opera como un límite al principio de progresividad e implica el reconocimiento del derecho de propiedad consagrado en el artículo 33 CE. Dicho principio establece la obligación de no agotar la riqueza de los sujetos pasivos tras soportar el conjunto de tributos en su conjunto, alegando que esto se hace como consecuencia del deber que tienen los sujetos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

ALARCÓN GARCÍA lo define como *“la carga tributaria que no debe suponer la liquidación parcial o total del patrimonio del contribuyente como consecuencia exclusivamente de la configuración técnica del tributo obviando las circunstancias particulares del sujeto”*.¹¹

¹¹ ALARCÓN GARCÍA, G: *“Manual del Sistema fiscal español: un compendio sistemático y práctico”*, Civitas, Madrid, 2009, página 28.

El límite del principio de no confiscatoriedad debe estar, no en el número de tributos que recaen sobre un obligado tributario sobre una misma materia, sino en el efectivo gravamen. El TC así lo manifiesta en la STC 150/1990 en la que establece que *“la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra existencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- en el deber de contribuir, de ahí que el límite constitucional se establezca con referencia al resultado de la imposición tenga alcance confiscatorio”*.

2.3.2 Principios jurídico-formales del Derecho Tributario

El **Principio de reserva de ley** establece que la materia tributaria debe regularse mediante una ley y que esta actividad administrativa debe estar sometida al control de legalidad. Por la vertiente de los ingresos públicos podemos destacar el artículo 31.3 CE que establece que *“solo se pueden establecer prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”*, o el artículo 133 CE que establece que: *“la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”* o el apartado segundo de este mismo artículo en el que se fija que *“Las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales solamente podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes”*.

El principio de reserva de ley garantiza el principio de autoimposición, en virtud del cual los ciudadanos no pagan más tributos que aquellos a los que sus legítimos representantes han otorgado su consentimiento. La autoimposición garantiza que el pago de los tributos por los ciudadanos solo ocurra cuando se ha registrado la voluntad soberana de pagar tributos mediante debates legislativos plenos con aprobación expresa del pueblo mediante leyes legítimas. La inobservancia de la autoimposición vulnera el derecho de los contribuyentes a participar democráticamente en la toma de decisiones de naturaleza tributaria.

3. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

Una vez que ya hemos analizado la igualdad como principio constitucional básico, pasaremos a examinar el papel del principio de la igualdad en materia tributaria y cómo este es tan importante para lograr instaurar un sistema tributario justo.

El principio de igualdad es un principio fundamental en materia tributaria, que establece que todas las personas deben ser tratadas de manera igual en lo que respecta a las obligaciones tributarias. Esto significa que el sistema tributario debe aplicarse de manera uniforme y sin discriminación a todos los contribuyentes que manifiesten una misma capacidad económica.

La igualdad en materia tributaria es importante porque el sistema tributario es una herramienta crucial para financiar los servicios públicos y redistribuir la riqueza en una sociedad. Si los impuestos se aplican de manera injusta o desigual, pueden perpetuar o incluso aumentar las desigualdades sociales y económicas.

El principio de igualdad en materia tributaria se refleja en diversas normas y prácticas tributarias, como la fijación de tasas impositivas uniformes para todos los contribuyentes con una capacidad económica similar, la aplicación de deducciones y exenciones y la prohibición de la discriminación tributaria entre aquellos que se encuentren en la misma situación de hecho.

Para entender esta prohibición de discriminación tributaria, acudimos a la definición realizadas por MIRANDA PÉREZ *“el principio de igualdad fiscal exige la igualdad de tratamiento en la ley y en la aplicación de la ley a todos los sujetos contribuyentes sin introducir diferencias debidas a su situación personal o a las relaciones que existen entre ellos; los podemos comprender en sentido negativo, como la eliminación de discriminaciones en situaciones parecidas o equivalentes. En el plano normativo, se concreta en la obligación de regular de idéntico modo las situaciones de igualdad y de manera diferente las situaciones desiguales”*.

Sin embargo, en la práctica, la aplicación del principio de igualdad puede ser complicada. Es difícil determinar quiénes se encuentran en situaciones similares y cuál es la mejor manera de aplicar los impuestos de manera justa y equitativa a todos los contribuyentes. Por lo tanto, es importante que los sistemas tributarios sean transparentes, claros y estén sujetos a revisión y crítica pública, para garantizar que se apliquen de manera justa y equitativa a todos los ciudadanos.

La Constitución Española establece los principios materiales de justicia que se deben seguir para crear un sistema tributario justo, ya que el fin es lograr un reparto justo de la carga tributaria. Además, estos principios también deben ser la base de la actuación de los poderes públicos en su función financiera y tributaria y fijar las máximas a las que debe aspirar el ordenamiento jurídico-financiero.

3.1 El principio de igualdad tributaria en relación con el deber de tributación

El principio de igualdad tributaria se recoge, como ya se ha señalado, en el artículo 31.1 CE:

“1. 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.

Además, esta disposición se encuentra complementada por el artículo 3 de la Ley General Tributaria en la cual se establece que *“la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. A estos efectos, se prohíbe el establecimiento de cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal que pueda suponer una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente”.*

Este artículo 31.1 CE insta la ordenación básica del tributo a través de los principios de capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad de tal manera que todos ellos se pueden resumir en un solo principio: el de justicia tributaria.

El valor superior de igualdad del artículo 1.1 CE forma parte del principio de igualdad en materia tributaria que se proyecta como criterio inspirador de un sistema tributario justo, tal y como se expone en la STC 19/1987, de 17 de febrero en la que el Tribunal Constitucional reconoce que *“el artículo 1.1 señala la igualdad en conexión con la libertad, la justicia y la pluralidad política como uno de los valores principales del ordenamiento jurídico. Sin embargo, el artículo 14, como se puede destacar, en un capítulo destinado a los derechos y libertades, prevé la denominada igualdad ante la Ley y la prohibición de discriminaciones por motivo de nacimiento, raza, religión, opinión u otro requisito o situación personal o social, mientras que en el artículo 31.1 el principio de igualdad, en unión con el de progresividad y el de capacidad económica, es contemplado como pauta inspiradora del sistema tributario. Estos mandatos, del artículo 14 y el 31 son muestra del valor superior manifestado en el artículo 1, pero no tienen todos ellos la misma trascendencia, ni tienen la misma eficiencia”*.

Además, el Tribunal reconoce que el principio de igualdad constituye un valor preeminente que se proyecta en el deber de tributación para la corrección de las desigualdades socialmente existentes, llamado a inspirar el sistema tributario justo.¹²

El principio de igualdad tributaria requiere que el reparto de la carga tributaria se realice por igual en todos los contribuyentes que estén en situaciones económicas similares, aunque es cierto que una igualdad absoluta desde el punto de vista matemático es imposible, esta igualdad debe suponer un ideal hacia el que el sistema debe tender. La igualdad tributaria debe ser analizada en relación con otros principios como son el de capacidad económica, generalidad y progresividad para lograr el ideal de justicia tributaria.

¹² SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E.: *“El principio de igualdad en materia tributaria”*. Universidad de Jaén, 2015, páginas 165 y ss.

Entre el principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 CE y la igualdad del artículo 14 CE existe una conexión inseparable de forma que la igualdad ante la ley compone el principio de justicia tributaria, infiriéndose que la igualdad tributaria es una modulación del propio artículo 14 y del principio de igualdad; y es por esta razón por la que el TC concluye que la igualdad ante la ley o la igualdad ante la ley tributaria, es inseparable de los principios de generalidad, capacidad y progresividad en materia tributaria que especifican la tradicional prohibición del tratamiento arbitrario de diferencias.¹³

Sin embargo, la igualdad tributaria del artículo 31.1 CE siempre aparece unida a la idea de capacidad económica y de progresividad, lo que supone que no pueda asemejarse al artículo 14 CE en iguales términos, ya que la justicia del sistema tributario depende de la capacidad económica de cada obligado tributario.

Debemos tener en cuenta que ante el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos todas las personas no son iguales, sino diferentes por razón de su capacidad económica para soportar la carga de los tributos, por lo que A. RODRÍGUEZ BEREIJO subraya que *“todos tienen, por igual, el deber de contribuir y son iguales jurídicamente ante el cumplimiento de dicho deber constitucional pero no deben contribuir de igual manera formalmente igual, sino diferente, de acuerdo con su capacidad económica”*.¹⁴ De esta forma, se sitúa la capacidad económica como medida de la igualdad, ya que todos deben contribuir según este criterio.

El principio de igualdad tributaria supone una obligación para los poderes públicos estableciendo que el reparto de la carga tributaria se realice gravando por igual a los contribuyentes que se encuentran en la misma situación y de forma diferente, a los que están en situaciones diferentes en términos de capacidad económica.

¹³ STC 209/1988 de 10 de noviembre

¹⁴ RODRÍGUEZ BEREIJO A.: *“Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia: igualdad tributaria del artículo 31.1 CE e igualdad ante la ley del artículo 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria”*, Marcial Pons, 2011, página 74.

Las diversas disposiciones normativas que se formulen en relación con este principio no deben establecer discriminaciones subjetivas entre los contribuyentes, ya que el sostenimiento de los gastos públicos debe realizarse de forma igual por todos aquellos que estén en igualdad de condiciones (misma situación de hecho), pero sin embargo, una desigualdad cualitativa no supone una violación de este principio ya que el propio TC ha defendido que los tratamientos discriminatorios siempre que se encuentren justificados en base a situaciones económicas que sean diferentes sí que serán válidos. Un ejemplo de esto es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que es un impuesto progresivo mediante el cual se establecen diferentes tipos impositivos para diferentes niveles de ingresos, de manera que aquellos con mayores ingresos pagan una cuota impositiva proporcionalmente más alta que aquellos con ingresos más bajos.

Respecto a la conexión de la igualdad ante la ley del artículo 14 CE y la igualdad en materia tributaria del artículo 31.1 CE, cabe cuestionarse si ambas son la expresión de un solo principio o cada uno de ellos tiene singularidad propia. Tal y como expone el Tribunal Constitucional, suponen principios conexos pero diferenciados ya que la igualdad del artículo 31.1 CE va unida al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, de tal forma que una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio, el cual se realiza mediante la progresividad.

Tal y como señala CALVO ORTEGA “*si la igualdad tributaria es la suma de la generalidad tributaria, capacidad económica y progresividad, no cabe identificarla ni reducirla a una simple aplicación del principio de igualdad formal del artículo 14 CE, porque supondría negarle el significado autónomo que posee, lo que llevaría a devaluar su función como garantía del derecho del contribuyente a contribuir a las cargas públicas, con el fin de lograr la justicia distributiva del sistema tributario.*”¹⁵

¹⁵ CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero, I, Derecho Tributario, Parte General, Parte Especial, II, Derecho Presupuestario*, cit., pág. 58: La igualdad ante la ley predomina la igualdad tributaria y la legítima al punto que supone una conducta del poder constituyente frente a la discriminación y un imperativo para los poderes públicos.

El Tribunal Constitucional exige para permitir el trato dispar de situaciones: la razonabilidad y la proporcionalidad de la medida, de tal forma que solo las desigualdades de trato serán justificadas objetiva y razonablemente cuando comprendan situaciones económicas diferentes entre los contribuyentes.

Un ejemplo de lo anteriormente comentado es la Sentencia del TC 73/2017, de 8 de junio, en la que se plantea un recurso de inconstitucionalidad contra la Disposición Adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, en el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas para reducir el déficit público, ya que se consideraba que vulneraban los artículos 31.1 y 86.1 CE.

La Disposición Adicional primera de esta Ley introducía una declaración tributaria en la que el contribuyente reconocía la titularidad de derechos procedentes de rentas no declaradas en períodos impositivos anteriores, instaurando un gravamen nuevo, de carácter temporal y se sujeción voluntaria y alternativa al Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (IRPF), al Impuesto de Sociedades (IS) y al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR). Esta norma suponía un cambio sustancial en el conjunto del sistema tributario, ya que un Decreto-ley no puede afectar al deber de contribuir, tal y como se expone en las SSTC 182/1997, 132/2003 Y 108/2004). En este caso se estarían sustituyendo dichos impuestos que gravan la renta por el pago de una prestación única del 10% del valor de los bienes o derechos declarados, excluyendo los intereses, recargos y multas.

Mediante esta Disposición el legislador establecía un régimen mucho más beneficioso para el incumplidor de las normas tributarias (pago de un 10% del valor de los bienes declarados) que para el cumplidor (que soportaban se calculó, una tributación aproximada al 43%), en flagrante vulneración del principio de igualdad, sin que exista una justificación objetiva y razonable que legitime ese trato dispar.

El TC estimó el recurso ya que consideró que *“esta medida afectaba a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que del artículo 31.1 CE, alterando sustancialmente el modo de reparto de la carga tributaria de los contribuyentes en nuestro sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad”*.

Una vez examinado el principio de igualdad tributaria en relación con el deber de tributación, pasaremos a analizar el diferente alcance existente entre el artículo 14 CE y el artículo 31.1 CE, ya que el principio de igualdad ante la ley busca, como hemos visto en el apartado primero de este trabajo, una igualdad real, de tal forma que aquellos que se encuentren en la misma situación cuenten con los mismos derechos, mientras que la igualdad tributaria persigue que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

Al hilo de esto, se reconoce en la STC 159/1997 que *“no todas las normas constitucionales relativas a la igualdad tienen el mismo carácter y el mismo alcance ni poseen la misma eficacia”*. Ambos preceptos son el reflejo del valor superior de la igualdad establecida en el artículo 1 CE, pero no tienen la misma eficacia. Muestra de esto es la tutela dispensada a cada uno de ellos, como veremos en el siguiente apartado.

2.2 La tutela del principio de igualdad en materia tributaria

La tutela constitucional del principio de igualdad tributaria implica que cualquier ciudadano puede recurrir a los tribunales para defender sus derechos en caso de que considere que han sido vulnerados. Por ejemplo, si una persona considera que ha sido sometida a una carga tributaria excesiva en comparación con otros ciudadanos en una situación similar, puede impugnar la medida tributaria ante los tribunales.

Además, la tutela constitucional del principio de igualdad tributaria implica que el sistema tributario debe ser transparente y accesible para todos los ciudadanos, por lo que la Administración tributaria debe proporcionar información clara y detallada sobre los diferentes impuestos y su aplicación, así como garantizar el derecho a la defensa en caso de que se inicie un procedimiento de inspección o revisión tributaria. Aunque ambos principios se basan en la idea de que todas las personas deben ser tratadas de manera igualitaria y sin discriminación, existen algunas diferencias entre la tutela del principio de igualdad ante la ley del artículo 14 CE y la tutela del principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 CE.

Los principios tributarios recogidos en el artículo 31.1 CE se encuentran dentro de la Sección segunda del Capítulo segundo del Título primero de la Constitución, por lo que le es aplicable el artículo 53.1 en el que se establece que “*los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161, 1, a)*”, es decir, que contra estas disposiciones se puede presentar recurso de inconstitucionalidad o cuestión de inconstitucionalidad.

Mientras que el apartado segundo de este mismo artículo 53 dispone que “*Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Este último recurso será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30*”, lo que supone poder ejercer el recurso de amparo previsto para los derechos y libertades fundamentales ante los que se encuentra el derecho a la igualdad ante la ley del artículo 14 CE.

La tutela establecida por el recurso de amparo exige diferenciar, por tanto, las violaciones del derecho a la igualdad ante la ley recogido en el artículo 14 CE de los principios tributarios contenidos en el artículo 31.1 CE, debiendo rechazarse las demandas de amparo en las que se denuncie una violación de los principios de capacidad económica, justicia, igualdad tributaria y progresividad, ya que no son susceptibles de protección por la vía de amparo.

El Tribunal Constitucional determina que mientras el derecho reconocido en el artículo 14 CE está protegido por el recurso de amparo, el principio de igualdad del sistema tributario, del artículo 31 CE, no tiene cabida en este recurso y debe encauzarse por la vía del recurso o la cuestión de inconstitucionalidad recogido en el artículo 161 CE.

Y es por ello que en el Auto del Tribunal Constitucional 392/1985, de 12 de junio, se explicita que el art. 31.1 de la Constitución española, no tiene vínculo subsumible en el marco del art. 14 CE, y posteriormente en la STC 54/1993, de 15 de febrero, se expone que, *“han de rechazarse las demandas de amparo en las que, con excusa de la solicitud directa del artículo 14 de la CE, y sin una relación asumible en el ámbito de este precepto, lo que evidentemente se revela es una infracción de los principios tributarios de capacidad económica, de justicia, de igualdad tributaria y de progresividad del artículo 31.1 de la CE”*.

Esta diferenciación del TC no provoca que no se pueda recurrir en amparo disposiciones tributarias que sean discriminatorias, es decir, que el TC puede apreciar una violación de la igualdad del artículo 14 CE por parte de una ley tributaria, pero debe tratarse de una discriminación de carácter subjetivo, como es el caso de la STC 33/2006, de 13 de febrero, en la se examina si existía o no discriminación de carácter subjetivo (por el estado civil, la condición del progenitor y el sexo) respecto a un precepto de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, ya derogada¹⁶.

El Tribunal Constitucional apunta que siempre que se denuncie, sin que medie una justificación objetiva y razonable, que los índices de capacidad económica idénticos sean objeto de diferente gravamen, se hará desde los recursos previstos para el artículo 31.1 CE y sólo cuando el fundamento de ese trato diferente se de en razones subjetivas, se podrán invocar, además, los previstos para el artículo 14 CE, es decir, el recurso de amparo.

No siempre es fácil distinguir cuando se da esa discriminación de carácter subjetivo, es decir, cuando estamos ante una situación en la que se vulnera la igualdad tributaria del artículo 31.1 CE, y cuando ante una vulneración de la igualdad formal en la ley, tributaria en este caso.

¹⁶ En la STC 33/2006 de 13 de febrero se debatía si existía o no discriminación subjetiva u objetiva y se establece que lo determinante para el diferente trato desde el punto de vista del deber de contribuir (la procedencia o no de la deducción en la base imponible) es, en última instancia, su estado civil, su condición de progenitor y su sexo.

Por ello, el TC establece que solo cuando el fundamento del diferente trato del deber de contribuir resida en razones subjetivas se podrá acceder al recurso de amparo; por ejemplo, si una ley tributaria gravase a los ciudadanos solteros con una presión fiscal menor que a los casados, sería una ley discriminatoria por el estado civil de las personas, contraria al principio de igualdad del artículo 14 CE, el cual debería ser recurrido por la vía de amparo.

El Tribunal Constitucional no cierra el acceso de forma total al recurso de amparo para las posibles vulneraciones de la igualdad tributaria que provengan de las leyes tributarias cuando arbitrariamente realicen diferencias de trato o discriminaciones entre los contribuyentes. Para explicar esto debemos atender a lo establecido por el TC en la STC 54/2006 de 27 de febrero en la que se establece que *“el canon de aplicación para atribuir conjuntamente a ambos preceptos del artículo 14 y 31.1 CE la violación del principio de igualdad, que se materializa en: a) La naturaleza subjetiva de las razones en que se basa la desigualdad o diferencia de trato fiscal por la norma o a la que se imputa la vulneración de la igualdad, basadas en las cualidades personales o condiciones subjetivas del contribuyente, entre ellas, las mencionadas en el art. 14 CE, como nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social que son naturales, intrínsecas a la persona e irrenunciables. b) La naturaleza puramente objetiva de la causa o diferencia de trato fiscal entre contribuyentes; esto es, el diferente trato desde la perspectiva del deber de contribuir a idénticos supuestos de hecho, considerados como declaraciones de riqueza o de capacidad económica como la renta, el patrimonio o el consumo; cuyas vulneraciones han de situarse únicamente en el ámbito de la igualdad tributaria según la capacidad económica del art. 31.1 CE”*.

Las desigualdades entre los contribuyentes que no se encuentren fundadas objetivamente serán el elemento clave que determinará cuando se produce una violación del principio de igualdad ante la ley a través de la igualdad en materia tributaria, de tal forma que cuando no se pueda recurrir a la vulneración establecida para el artículo 14 CE, debemos recurrir al recurso o a la cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional recogida para las leyes y disposiciones con fuerza de ley, tal y como se expone en el artículo 53 CE.

Un ejemplo que ejemplifica lo que acabo de exponer es la STC 134/1996, de 22 de junio. Esta sentencia buscaba analizar si los apartados b) y c) del artículo 9 de la Ley 18/1991, de 6 de julio, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (ya derogada) que se referían a las pensiones de invalidez permanente violaban o no el principio de igualdad ante la ley del artículo 14 CE, ya que se introducía una desigualdad de trato discriminatoria y no justificada, perjudicando con esta redacción a los funcionarios públicos.

Se establecía un trato legal diferente en el que las pensiones de incapacidad permanentes reconocidas a los funcionarios sólo estaban exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando el grado de disminución sea constitutivo de gran invalidez (esto es, cuando por consecuencia de pérdidas anatómicas o funcionales se necesita la asistencia de otra persona para los actos más esenciales de la vida, tales como vestirse, desplazarse, comer o análogos), mientras que las pensiones de incapacidad permanente reconocidas a quienes ampara el régimen de la Seguridad Social están exentas no sólo en este caso, sino asimismo en el supuesto de incapacidad permanente absoluta (es decir, la que inhabilita al trabajador para toda profesión u oficio), sin que ello tenga una justificación objetiva y razonable.

Esta diferenciación introducida en la Ley 18/1991 entre las pensiones de invalidez permanente de la Seguridad Social y las de los funcionarios públicos vulneraba el principio de igualdad consagrado en la Constitución porque, desde la perspectiva de la finalidad de la norma, carecía de una justificación objetiva, razonable y proporcionada. Tal y como se expone en esta Sentencia *“al declarar exentas las rentas de idéntica naturaleza (pensiones por incapacidad permanente absoluta) cuando el perceptor está en el sistema de la Seguridad Social y no cuando está adscrito al régimen de clases pasivas se vulnera el principio de igualdad tributaria y se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31. Pues ello supone una diferencia de trato que, como decimos, hubiera requerido una justificación objetiva y razonable.”*

Es cierto, que en este caso el fin era impugnar una norma tributaria, la ley que regulaba el régimen de tributación de las personas físicas, sin embargo, esta vulneración debía seguir la vía del recurso de amparo de artículo del artículo 53 CE en el que se recurría una violación del principio de igualdad ante la ley del artículo 14 CE ya que las discriminaciones establecidas no eran de carácter objetivo, sino subjetivo, estableciendo diferentes regímenes de tributación y distinto trato legal en función del sujeto pasivo.

Como hemos visto en este segundo apartado del trabajo, el principio de igualdad en materia tributaria se encuentra regulado en el artículo 31.1 CE. En él se establece una igualdad de tributación al conjunto de los gastos públicos en función de la capacidad económica de cada contribuyente para conseguir junto con el principio de progresividad una redistribución de la renta en el sistema tributario.

Esta igualdad tributaria debemos diferenciarla de la igualdad ante la ley del artículo 14 CE, ya que tienen una eficacia y alcance diferente: mientras que el artículo 14 CE proclama una igualdad ante la ley prohibiendo la discriminación de cualquier persona por motivos de raza, origen, religión, sexo..., en el artículo 31 CE, la igualdad sirve como criterio inspirador del sistema tributario. La igualdad que en el art. 31.1 CE se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del art. 14 CE en el que una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Es por esta razón, por lo que tutela de ambos principios es diferente: mientras que la igualdad ante la ley es un derecho fundamental cuya violación se puede impugnar mediante el recurso de amparo del artículo 53 CE; el principio de igualdad tributaria no admite esta posibilidad, de tal forma que solo se puede presentar contra este recurso de inconstitucionalidad o cuestión de inconstitucionalidad.

4. LA DIMENSIÓN TERRITORIAL DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

Una vez que ya hemos analizado el principio de igualdad en materia tributaria como concepto y el deber de tributación que supone desde una perspectiva interpersonal, pasaremos a analizar la dimensión territorial de este, ya que están estrechamente relacionados. Aquí lo que se busca es armonizar la estructura territorial del Estado con la igualdad tributaria del artículo 31.1 CE, permitiendo que las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales puedan establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes.

La Constitución Española de 1978 establece una estructura territorial del Estado descentralizada, creando un Estado de Autonomías. Este hecho supone una distribución de competencias sobre las distintas materias, tanto en términos políticos como administrativos, tanto al Estado Central como a las entidades territoriales subestatales. En este contexto podemos distinguir tres categorías de materias diferentes: aquellas cuya responsabilidad y competencia pertenece exclusivamente al Estado (como la nacionalidad, inmigración, emigración, extranjería y derecho de asilo del artículo 149.1.2 CE), las que son exclusivamente de las Comunidades Autónomas de acuerdo con sus Estatutos de Autonomía (ordenación de la Hacienda de la CA en Castilla y León¹⁷) y las materias en la que tanto el Estado como las CCAA tienen competencias (como el Impuesto sobre el Patrimonio cuya gestión es compartida), aunque con diferentes niveles de intervención.

En términos tributarios, el Estado tiene el poder originario de establecer tributos mediante ley, pero las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales también pueden establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes, pero respetando siempre las exigencias constitucionales que se desprenden de la igualdad tributaria y que deben ser compatibles con la autonomía de los Entes territoriales.

¹⁷ Tal y como lo configura el artículo 70.3 del Estatuto de Autonomía de Castilla y León.

Para compatibilizar ambas exigencias el TC establece en su STC 37/1987 de 26 de mayo que *“la igualdad territorial no puede superponerse al principio de autonomía de los Entes territoriales, es decir, que no se exige que las CCAA deban tener iguales competencias, ni tampoco que realicen su ejecución de una forma o con una capacidad y unas consecuencias equivalentes”*.

Debemos tener en cuenta que el hecho de contar con una autonomía supone que cada región tiene la capacidad para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, de acuerdo con la Constitución y su Estatuto de Autonomía.

Un ejemplo de lo comentado es el caso de la Comunidad de Madrid cuando en el ejercicio de su competencia territorial en 1984 (artículo 157.1 CE a y Título V del Estatuto de Autonomía madrileño) estableció un recargo del 3% al Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas en la Ley 15/1984 del IRPF. Dicho recargo causó mucho revuelo y fue objeto de un recurso de inconstitucionalidad, que fue resuelto en la STC 150/1990 de 4 de octubre. El recurso se fundamentaba en la vulneración del artículo 157.2 CE, porque al gravar la renta, indirectamente se gravaba también las propiedades de los madrileños generadoras de rentas, propiedades que podían estar ubicadas fuera de la Comunidad. Sin embargo, el TC desestimó el recurso al entender que el recargo gravaba la renta, no los bienes de los que procedía la renta. Por tanto, no suponía una violación ya que conforme al artículo 12 de la antigua Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas: *“se permite a las CCAA establecer recargos sobre los impuestos estatales cedidos, así como sobre los no cedidos que gravan la renta o el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en su territorio”*.

El TC en este caso señaló que *“la diversidad que resulta del requerimiento de un recargo autonómico en el Impuesto sobre la Renta no quebranta la igualdad de las decisiones jurídicas fundamentales de las personas en la ejecución de las obligaciones que les atribuye el art. 31 de la Constitución, si así ocurriese, estaría absolutamente anulada la facultad de las Comunidades Autónomas para imponer recargos, en desacuerdo con las disposiciones constitucionales y legales que versan al respecto”*. Dicho recargo, por tanto, era válido desde la perspectiva constitucional, sin embargo, se acabó eliminando por la agitación política que causó.

Las posibles desigualdades que puedan surgir en la creación de los tributos por parte de los entes territoriales no tienen por qué ser necesariamente contrarias al principio de igualdad en materia tributaria. Este principio no exige un tratamiento jurídico uniforme en todo el territorio del Estado, ya que tal tratamiento resultaría incompatible con la autonomía de cada Comunidad Autónoma. Lo que se exige, en cambio, es una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales. Esto quiere decir que todas las personas que se encuentren en la misma situación jurídica frente al hecho imponible de un tributo sean tratadas de igual manera, independientemente de su lugar de residencia en el territorio del Estado. Por lo que las diferencias en la tributación entre las distintas CCAA deben ser justificadas por razones objetivas y razonables, que no discriminen a los ciudadanos por su lugar de residencia.

Lo mencionado anteriormente no es el caso juzgado en la STC 96/2002, de 25 de abril en la que se consideró inconstitucional una norma legislativa que establecía ventajas fiscales para los territorios forales (Navarra y País Vasco) y para los residentes en el resto de los países de la Unión Europea, en detrimento del resto de los españoles (Comunidades Autónomas de Régimen común) a quienes les era aplicable la normativa común. El hecho de no incluir a estos últimos dentro de las ventajas fiscales que se establecían para el resto de territorios supone una violación del principio de igualdad tributaria, ya que según expresó el TC *“les colocaba en una situación de desventaja insuperable que degenera en discriminatoria, pues la consecuencia final es que la mayoría de los sujetos que intervienen en el mercado autonómico de referencia (residentes en dichos territorios forales y residentes en la Unión Europea que no lo sean en España) lo hacen ofreciendo bienes y servicios a precios con reducida o nula presión fiscal –lo cual mejora notablemente su posición competitiva en el mercado– mientras que otros se ven obligados a intervenir incorporando al precio de sus operaciones el coste fiscal correspondiente derivado de la aplicación de la normativa común”*.

En este caso se establecía una diferencia de trato subjetiva en función de si los operadores del territorio económico de Navarra y País Vasco eran residentes o no de dichos territorios forales o del resto de países de la UE, colocando a los españoles del territorio común en una situación de inferioridad no justificada.

Como expresa PATÓN GARCÍA¹⁸ “*debe existir un equilibrio entre la garantía de un nivel mínimo de igualdad entre los contribuyentes del Estado, así como el respeto a la diversidad impositiva para ejercer la autonomía de las Haciendas territoriales donde pueden decidir y regular sus propios recursos financieros*”.

De acuerdo con el Tribunal Constitucional “*el principio de igualdad no puede entenderse de forma rígida y monolítica que conduzca a calificar de inconstitucional la desigualdad que pueda derivarse del ejercicio legítimo, por parte de las Comunidades Autónomas, de sus competencias en materia tributaria y financiera*”.

En la STC 60/2015 se profundiza en las exigencias ínsitas en el principio de igualdad, al analizar una Ley autonómica valenciana que concedía importantes beneficios fiscales en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones a los residentes en el territorio valenciano.

El Tribunal Constitucional ha establecido para determinar si una medida cumple con el principio de igualdad ante la ley tributaria que es necesario seguir tres pasos. En primer lugar, se debe asegurar que las situaciones que se están comparando son iguales. En segundo lugar, una vez que se ha confirmado que las situaciones son comparables, se debe demostrar que hay una finalidad objetiva y razonable que justifique el trato desigual entre esas situaciones iguales. Por último, se debe garantizar que las consecuencias legales de la disparidad de trato sean razonables, teniendo en cuenta la proporcionalidad entre los medios utilizados y la finalidad perseguida, y evitando resultados excesivamente gravosos o desmedidos.

Aunque no hay ningún impedimento constitucional para usar la residencia como un elemento diferenciador entre los contribuyentes, no se puede comprender ninguna razón de política social o de protección de la familia que pueda justificar la aplicación desigual de una bonificación entre hermanos que son herederos de un mismo padre y, por lo tanto, son causahabientes de la misma herencia.

¹⁸ PATÓN GARCÍA, G.: “*La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional español*”, Sunat, 2012, página 96.

En definitiva, el territorio ha dejado de ser un elemento de diferenciación de situaciones objetivamente comparables, para convertirse en un elemento de discriminación, pues con la diferencia se ha pretendido exclusivamente "favorecer a sus residentes", tratándose así a una misma categoría de contribuyentes de forma diferente por el solo hecho de su distinta residencia.

En suma, concluye el TC que, *"al carecer de cualquier justificación legitimadora el recurso a la residencia como elemento de diferenciación, no sólo se vulnera el principio de igualdad (art. 14 CE), sino que se ha utilizado un criterio de reparto de las cargas públicas carente de una justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo (art. 31.1 CE)"*.

Conclusión que también puede aplicarse al ejercicio de la potestad tributaria por parte de los municipios, ejercida en el ámbito de sus competencias para dar efectividad a los principios de autonomía local y suficiencia financiera.

4.1 Relación entre los artículos 138 y 139 CE y el artículo 31.1 CE

El principio de igualdad en materia tributaria se encuentra también expresado implícitamente en otros preceptos constitucionales, como sucede en los artículos 138 y el 139 de la CE, los cuales deben ser respetados por los distintos regímenes tributarios de las Comunidades Autónomas.

El artículo 139.1 CE establece que *"todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado"*, este artículo debe hilarse con el anterior, el 138.2 CE en el que se expresa que: *"las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales"*. El hecho de que todos los españoles tengan los mismos derechos y obligaciones en todo el territorio español no impide que cada Comunidad Autónoma pueda configurar sus propios tributos respetando su propio Estatuto de Autonomía, pero esto no puede suponer un privilegio fiscal para un determinado territorio en relación con otros.

Estos preceptos constitucionales se terminan de configurar con la doctrina dictada por el Tribunal Constitucional en la STC 37/1981 y en la STC 46/1991, ya que *“la igualdad del 139.1 CE no puede ser concebida como una rigurosa y monolítica configuración del ordenamiento de la que resulte que en cualquier parte del territorio se tengan los mismos derechos y obligaciones, sea cual sea la peculiaridad de su contenido”*.

Al respecto LEJEUNE VALCARCEL añade que *“junto al concluyente artículo 139.1 CE, esta ordena al mismo tiempo un régimen tributario plurilegislativo que por su propia naturaleza conduce a la diversidad de obligaciones tributarias en los diferentes territorios. Y esta diversidad no debe comprenderse contraria al artículo 139 de la Constitución, en cuanto que la misma es el producto inevitable de ese régimen plurilegislativo cuyo origen es también constitucional. De forma que la igualdad de deberes a que se refiere el artículo 139.1 de la Constitución conviene interpretarse sin perjuicio de la diversidad a que pueden conducir los sistemas tributarios propios de cada Comunidad Autónoma”*¹⁹.

Esto quiere decir que la ley permite la diversidad, un trato fiscal diferenciado para los contribuyentes del territorio nacional en función de su ubicación en un territorio específico de una Comunidad Autónoma o Corporación Local, lo que supone que se pueda fundamentar un tratamiento fiscal distinto, por el simple hecho de residir en un territorio diferente.

Debemos tener en cuenta que la obligación tributaria surge en base a la existencia de una ley formal que la prevea, por lo que el respeto al principio de igualdad tributaria se cumple en función del principio de reserva de ley, es decir, que solo la ley puede establecer la obligación tributaria, los supuestos y los componentes de la relación tributaria y el hecho imponible. Consecuencia del artículo 31.1 CE y también del art. 31.3 CE es la unanimidad de todo sistema tributario en cualquier parte del territorio nacional como inexcusable necesidad de la igualdad de todos los españoles.

¹⁹ LEJEUNE VALCARCEL, E.: *«Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria»*, en Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario, Editorial de Derecho Financiero, editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1980, página 153.

La Constitución es única en todo el territorio nacional y esta protección constitucional es de carácter general²⁰ en la configuración del modelo de Estado, vinculando a todos los órganos públicos a las mismas reglas de actuación, armonizando el poder estatal y autonómico, ya que la unidad política se basa en el equilibrio que se encuentra en las normas de la Constitución.

En consecuencia, la interpretación de la Norma fundamental debe ser guiada en todo lo relacionado con la organización territorial del Estado por la conciliación entre la unidad y la autonomía en relación con la distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas (en particular en el Estado de Autonomías español en el que debe existir una dosis de homogeneidad y unidad en la aplicación en todo el territorio nacional de la igualdad en materia tributaria).

Por ello, el Tribunal Constitucional ha enfatizado la superioridad de la Constitución al considerarla la ley suprema del Estado en su totalidad, ya que sus principios obligan de igual manera a todas las entidades que forman parte de dicha totalidad.

En resumen, en el ámbito fiscal, el establecimiento de tributos debe ser llevado a cabo mediante una ley, y es por eso por lo que el principio de reserva de ley tiene como objetivo asegurar que los ciudadanos no paguen impuestos adicionales que no dependan de la voluntad de sus representantes legítimos.

De esta manera, se busca fomentar una distribución equitativa de las cargas tributarias, algo de gran importancia en un Estado con una estructura territorial que cuenta con varios poderes tributarios, como son el del Estado, el de las Comunidades Autónomas y los Entes Locales. Esta garantía de igualdad en el reparto de las cargas tributarias es una consecuencia del principio de igualdad en materia tributaria.

²⁰ El hecho de que esas condiciones sean de carácter general no implica que se tenga que establecer un régimen igual para cualquier ente territorial, pueden darse elecciones distintas, que sean compatibles y armonicen la unidad y autonomía que consagra la CE en los artículos 2 y 137.

Pero hay que resaltar en relación con los poderes tributarios de las CCAA y Entes Locales para crear tributos, que las Corporaciones Locales no tienen potestad legislativa (sí que tienen potestad reglamentaria y de autoorganización), y por esta razón apunta PRIETO SANCHIS que *“si los principios que han de regir los tributos deben ser ordenados por ley, cabe apreciar que únicamente el Estado y las Comunidades Autónomas tendrán capacidad para elaborar sus propios impuestos, en cambio, las Corporaciones Locales, en la manera que escasean de autoridad legislativa, no tienen facultad para disponer seguidamente los propios, sino que debe haber una ley, estatal o ...²¹, que elabore los impuestos locales y ordene los mecanismos fundamentales propios, estas normas tendrán que ser definidas en los términos que indique la ley, por las Corporaciones Locales dentro de su poder reglamentario que se ejecuta por medio de las Ordenanzas fiscales”²².*

El principal problema que se plantea con la igualdad del sistema tributario es debido a las mejores situaciones tributarias que se derivan de la diferente situación económica que posee cada territorio. Los territorios más desarrollados pueden ofrecer mejores condiciones tributarias que aquellos que están más debilitados económicamente hablando. De esta forma, se incrementan los desequilibrios territoriales al establecer los más desarrollados beneficios fiscales lo que supone una atracción de empresas y ciudadanos que se traduce en un crecimiento económico, acentuando las diferencias con los que no pueden ofrecer estos beneficios fiscales.

En conclusión, la doctrina del Tribunal Constitucional es la que se encarga de configurar y mostrar cómo debe existir un equilibrio entre la necesaria garantía de un mínimo de igualdad entre los contribuyentes del Estado y la diversidad impositiva de las autonomías de las Haciendas territoriales que regulan los recursos financieros de sus propios territorios, siempre respetando la ley estatal y los principios constitucionales.

²¹ La anterior redacción de esta norma incluía “autonómica” que fue eliminada al ser incorrecto tal y como se expresa en la STC 31/2010, de 28 de junio.

²² PRIETO SANCHIS, L.: *“Introducción al Derecho”* Ediciones de la universidad de Castilla la Mancha, Cuenca, 1996, página 114.

5. LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS POR LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA

Después de analizar la dimensión territorial del principio de igualdad en materia tributaria, nos enfocaremos en examinar cómo aplican y regulan (dentro del marco legal establecido) los tributos cada Comunidad Autónoma atendiendo siempre al principio de igualdad tributaria.

La igualdad tributaria no equivale a una uniformidad estricta en la aplicación de los tributos en todo el territorio nacional. El hecho de que existan diferentes situaciones económicas en los distintos territorios, como hemos visto en el apartado anterior, lleva a que los tributos puedan ser aplicados de manera diferente por cada Comunidad Autónoma, siempre y cuando se respete el marco competencial establecido por la Constitución. De esta forma, cada Comunidad Autónoma puede adoptar medidas fiscales que se ajusten a sus necesidades específicas, como incentivar la actividad económica en determinados sectores o regiones, sin vulnerar el principio de igualdad tributaria, siempre que se cumpla con el principio de capacidad económica y se respeten los límites establecidos por la ley.

El fundamento del poder financiero de las Comunidades Autónomas lo encontramos en el artículo 137 de la CE cuando hace referencia a *“el Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses.”*. Por tanto, mientras que el principio del poder financiero del Estado reside en la soberanía, la base del poder financiero de las Comunidades Autónomas está en la *“autonomía”*, tal y como aparece reflejada en el artículo 156.1 CE al establecer que *“las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”*.

De tal manera que en estos dos preceptos constitucionales se establecen los dos principios básicos que orientan el diseño del sistema de financiación territorial: la igualdad y la autonomía. El primero exige que todos los ciudadanos tengan acceso a un nivel similar de servicios públicos e igualdad de obligaciones fiscales con independencia de su lugar de residencia y el principio de autonomía requiere que los gobiernos autonómicos dispongan de un margen de maniobra para adecuar su oferta de bienes y servicios públicos a las necesidades de la población y para financiar dicha oferta se utilizarán unos recursos autonómicos concretos.

Para saber cuáles serán debemos acudir al artículo 157.1 CE en el que se fija que *“los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por: a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado; b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales; c) Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado; d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado y e) El producto de las operaciones de crédito”*.

En un Estado descentralizado como España, la garantía del principio de igualdad tributaria no puede entenderse como una total uniformidad entre regiones en términos de igual nivel de impuestos en cada territorio, ya que los servicios que se ofrecerán en cada uno de ellos serán dispares y necesitarán más o menos ingresos públicos que lo financien. Con esto me refiero a que el principio de igualdad no limita la autonomía de los gobiernos autonómicos para decidir libremente cómo gastar su presupuesto. Asimismo, este principio es completamente compatible con la existencia de desviaciones en los niveles de gasto autonómico por habitante (ajustado por coste), siempre y cuando dichas desviaciones sean financiadas con recursos propios de cada Comunidad Autónoma. Por lo tanto, una mayor o menor oferta de servicios públicos en una región no viola el principio de igualdad si se compensa con un tipo impositivo mayor o menor que el aplicado en otros territorios, es decir, con cuotas impositivas más altas para cada nivel de renta, atendiendo de esta manera al principio de progresividad y de capacidad económica.

Desde el punto de vista constitucional, como bien ya hemos visto y se recoge en la STC 20/2022, de 9 de febrero de 2022: *“lo que prohíbe el principio de igualdad son las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según criterios o juicios de valor generalmente aceptados. También es necesario, para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, que las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción sean proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos.*

En resumen, el principio de igualdad, no sólo exige que la diferencia de trato resulte objetivamente justificada, sino también que supere un juicio de proporcionalidad en sede constitucional sobre la relación existente entre la medida adoptada, el resultado producido y la finalidad pretendida, y cuando no se respeten dichas premisas se vulnera el principio de igualdad tributaria y se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo.

En este sentido, el Tribunal Constitucional apunta ya desde hace muchos años en la STC 19/1987, de 17 de febrero, que *“La diversificación de los tipos impositivos para las contribuciones territoriales de que en el caso se trata puede, por ello, concebirse en abstracto como acomodada a las exigencias del principio de igualdad, siempre que posea un fundamento justificado y racional y arranque de situaciones que puedan legítimamente considerarse como diversas”*. En consecuencia, podemos diferenciar dos aspectos en estos pronunciamientos jurisdiccionales que exige el principio de igualdad: **en primer lugar, otorgar un trato equitativo a aquellos que son iguales y, en segundo lugar, proporcionar un trato diferenciado a aquellos que no son iguales.** Sin embargo, esto no siempre se ha cumplido por parte de las Comunidades Autónomas, ya que en ocasiones se han otorgado un trato desigual a los iguales y un trato igual a los desiguales.

Un ejemplo de un trato desigual a los iguales es la STSJ de Cataluña del 21 marzo 1997, en la que se afirma que: “carece de toda justificación la diferencia de trato entre unas poblaciones y otras, ya que para los restantes pueblos del municipio se establece una cuota

diferenciada según hayan sido satisfechas o no contribuciones especiales, en tanto que para Renedo, los hechos imposables en él localizados darán lugar a la exacción de una cuota única que prescinde de la anterior distinción, con lo que quienes hubieran sufragado previamente el coste de establecimiento del servicio mediante contribuciones especiales, al no ver reconocida esta circunstancia, habrá de soportar una cuota cuantitativamente superior a los radicados en las restantes poblaciones". Esto procedía de la exigencia del tributo municipal que establecía una diferencia de trato que no responde, en absoluto, a criterios de capacidad contributiva suficientemente explicados en la memoria económico-financiera o en la Ordenanza Fiscal y, además, constituye una discriminación contraria al art. 14 de la Constitución, en relación con el art. 31.1 CE.

En este caso se sanciona la desigualdad de trato que dispensaba la norma local entre unas poblaciones y otras. De esta situación resultaba que los habitantes de Renedo tributaban de forma desigual (una cuota cuantitativamente superior afirma la sentencia) a la de sus vecinos de otras poblaciones y, por lo tanto, la norma violaba de forma manifiesta el principio de igualdad en su vertiente de igualdad de trato.

Mientras que en otros casos se ha otorgado un trato igual a los desiguales como en la Ordenanza Fiscal número 20 del Ayuntamiento de Oviedo, reguladora de las tasas por la ocupación privativa o el aprovechamiento especial del suelo, vuelo o subsuelo del dominio público local. La STS 19 junio 2008 fijó que la tarifa que establecía un único precio medio de mercado para toda la Ciudad de Oviedo, a pesar de que el estudio económico-financiero contempló distintos valores de la ocupación en función de la calle en que tiene lugar, y por ello afirmó que: "*el tema discutido no versa sobre el valor del que parte el Ayuntamiento para calcular la utilidad derivada del aprovechamiento sino sobre la exigencia de un único precio para toda la Ciudad, a pesar de reconocer la existencia de distintos valores y rentabilidad de la ocupación en función de la categoría de la calle en la que tiene lugar, y sobre la aplicación de coeficientes extraños al cálculo del valor de la utilidad*". Por ello el fallo terminó anulando la norma, en la medida que el propio municipio reconocía que había distintos valores y rentabilidades de la ocupación en función de la categoría de la calle en la que tiene lugar y, sin embargo, estableció una tasa igual para toda la ciudad.

En cuanto a la aplicación de los tributos por las distintas Comunidades Autónomas, debemos tener en cuenta que el hecho de tener competencias normativas en los tributos cedidos no implica, en modo alguno la transmisión de la titularidad sobre el tributo cedido o sobre el ejercicio de las competencias inherentes al mismo ni tampoco el carácter irrevocable de la cesión.

Para entender correctamente la aplicación que realizan las diferentes Comunidades Autónomas de los tributos, en primer lugar, debemos analizar qué es un tributo cedido: es aquel creado por el Estado respecto del cual se otorgan competencias tributarias normativas, de gestión y de recaudación a las distintas Comunidades Autónomas, siendo el Estado quien decide el grado e intensidad de las competencias tributarias cuyo ejercicio se atribuye a las Comunidades Autónomas.

La Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA en adelante) establece en su artículo 10 que *“son tributos cedidos los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma”*. Además, en su segundo apartado añade que *“se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una Ley específica”*.

Respecto a esta Ley específica, hay que resaltar la Sentencia del Tribunal Constitucional 181/1998, de 13 de octubre, en la que se establece que se deben recoger las particularidades que se estimen oportunas respecto al alcance y condición de las cesiones (cumpliendo con lo previsto en el artículo 157.3 CE), ya que *“esta previsión resulta de inexcusable cumplimiento por la normativa de inferior rango y, contenida en una Ley Orgánica, su desconocimiento o vulneración es determinante de un vicio de inconstitucionalidad”*.

No obstante, también hay que matizar que en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, no se establece una definición de lo qué es un tributo cedido, ya que se limita a indicar cuáles son los impuestos que cede el Estado y el alcance y las condiciones en las que se ceden estos a las Comunidades Autónomas.

Hay que tener en cuenta que la cesión no se realiza respecto del tributo en sí, si no respecto del ejercicio de las competencias tributarias normativas que decide el Estado otorgar a las Comunidades Autónomas, ya que estos tributos se encuentran creados y regulados por él y es el propio Estado el que determina las condiciones y el alcance de dicha cesión.

Tal y como señala VILLARÍN LAGOS *“el Estado debe actuar con suma prudencia en el momento de decidir las competencias tributarias a ceder a las Comunidades Autónomas y no dejarse arrastrar fácilmente por las constantes demandas, muchas veces demagógicas, de mayores dosis de autonomía tributaria por parte de las Comunidades Autónomas. Y esto por varias razones. Porque el Estado no puede situarse en una posición de quiebra financiera: pues tiene que contar con recursos suficientes para financiar los gastos públicos derivados de las competencias materiales que tiene encomendadas y, además, tiene que contar con recursos suficientes para acometer políticas reequilibradoras interterritoriales, necesarias para paliar los inevitables efectos indeseados derivados de las diferencias jurídicas dentro del estado que toda descentralización jurídica conlleva”*²³.

Esta cesión de competencias tributarias normativas a las Comunidades Autónomas no puede suponer, por tanto, en ningún caso, un vacío de regulación por parte del Estado ya que es este el encargado de regular el alcance de la cesión de las competencias que se hace de cada impuesto.

En este sentido señala el profesor ZORNOZA *“de ello derivan importantes límites al ejercicio por las Comunidades Autónomas de las competencias que pueden asumir en relación con los impuestos cedidos, que deberán ser siempre respetuosas con la titularidad estatal de los impuestos cedidos para no resultar desnaturalizados o vaciados de contenido mediante la adopción de medidas normativas autonómicas”*²⁴.

²³ VILLARÍN LAGOS, M: *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*?. Lex Nova, Valladolid, 2000, página 134.

²⁴ ZORNOZA PÉREZ, J: *“Los tributos de la Comunidad de Madrid”*, Revista Parlamentaria de la Asamblea de Madrid, núm. 12, junio 2005, página 75.

Esto, sin embargo, ha ocurrido en algunos impuestos cedidos como veremos en el apartado siguiente de este trabajo en el caso del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD), donde la práctica anulación del impuesto como resultado del ejercicio de las competencias normativas de las CCAA resulta incompatible con la noción de tributo cedido, ya que las leyes no otorgan a las Comunidades Autónomas el poder directo de regularlo para determinar su desaparición en la práctica.

Es necesario conciliar la autonomía financiera con el principio de unidad nacional, a fin de preservar una unidad sustancial de régimen de derechos y deberes fundamentales en todo el territorio del Estado, tal y como se desprende de las sentencias 25/1981 y 76/1983 del Tribunal Constitucional. Aunque la STC 150/1990 reconoció que *“el ejercicio del poder tributario de las comunidades autónomas sobre los grandes impuestos cedidos puede dar lugar a desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas comunidades, esto no implica una vulneración de los artículos 1, 9.2, 14, 31.1, 38, 139 y 149 de la Constitución española”*.²⁵

El ejercicio del poder tributario por parte de las Comunidades Autónomas respecto a los tributos cedidos por el Estado puede entrar en contradicción con el principio constitucional de igualdad tributaria (artículo 31.1 CE) si no se regula de manera adecuada, y es por ello por lo que se establece en la STC 247/2007, de 12 de diciembre, la conciliación entre la igualdad y la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, reconociendo ciertos límites a esta autonomía en consonancia con la perspectiva del principio de igualdad tributaria.

En la mencionada sentencia, el Tribunal Constitucional indica dos límites, el primero de ellos es *“el de la necesaria igualdad en todo el territorio nacional del régimen de los derechos constitucionales, lo que impone, respecto a dichos derechos constitucionales, la igualdad en las posiciones jurídicas fundamentales de todos los españoles”*.

²⁵ RODRIGUEZ BEREIJO, A: *“Constitución española y financiación autonómica”*. en AAVV., La financiación autonómica. XVI Jornadas de la Asociación Española de Letrados de Parlamentos, Tecnos, Madrid, 2010, página 42.

El segundo límite se encuentra en el artículo 149.1 de la Constitución, que establece “*la competencia estatal para regular las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales*”.

Es decir, por un lado, debe existir una igualdad necesaria en los diferentes territorios regionales en cumplimiento de los derechos constitucionales, lo que implica una igualdad de posiciones jurídicas y por otro, debemos tener en cuenta la competencia exclusiva del Estado para regular las condiciones básicas de igualdad de los españoles en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Una vez que se hayan cumplido con estos límites, el Tribunal señala que “*nuestra Constitución permite que las Asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas establezcan sus propias políticas diferenciadas en las materias de su competencia y que, al hacerlo, determinen una diversidad de regímenes jurídicos en cada una de ellas con los efectos consiguientes sobre los ciudadanos de cada territorio autonómico, efectos que podrán producirse a través de los diversos medios, instrumentos o técnicas que son inherentes al ejercicio de la autonomía política (declaraciones programáticas, formulación de derechos subjetivos de los destinatarios de las actuaciones o adopción de medidas concretas, entre otras posibles)*²⁶”.

El hecho de tener que conciliar la igualdad constitucional con la autonomía de las CCAA es una cuestión delicada ya que siguiendo a RODRIGUEZ BEREIJO “*¿cuánta desigualdad personal y territorial de los ciudadanos en cumplimiento de su deber constitucional de contribuir es constitucionalmente tolerable en un Estado descentralizado como es el nuestro Estado de las Autonomías?* ²⁷”.

La LOFCA establece en su artículo 19 una limitación al poder normativo de las Comunidades Autónomas, que consiste en la obligación de mantener una presión fiscal global efectiva equivalente.

²⁶ Tal y como se dispone en la STC 247/2007 de 12 de diciembre.

²⁷ RODRIGUEZ BEREIJO, A., “*Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*”. Marcial Pons, Madrid, 2011, página 79.

Sin embargo, este límite no debe ser interpretado de manera literal y rígida, ya que esto iría en contra del ejercicio de la autonomía financiera y de las competencias normativas atribuidas. Aunque puede ser utilizado como un instrumento adicional para que el Tribunal Constitucional interprete el ejercicio de estas competencias y, en caso de ser necesario, corregirlas en situaciones de competencia fiscal o incremento notable de la carga tributaria en los impuestos cedidos. Es decir, el límite no implica necesariamente que la presión fiscal deba ser idéntica en todo el territorio nacional, sino que puede ser utilizado como una herramienta para garantizar la equidad fiscal y evitar situaciones de desigualdad.

En conclusión, la aplicación de los impuestos por parte de las Comunidades Autónomas implica la necesidad de respetar los límites establecidos en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre. Aunque estas tienen competencias en materia tributaria, es el Estado quien regula el alcance y las condiciones de la cesión de los tributos. Es responsabilidad del Estado determinar y establecer los marcos normativos que rigen dicha cesión, para cumplan con lo previsto en el principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 CE, teniendo en cuenta que las diferencias de trato deben seguir siempre criterios objetivos y razonables.

6. DESIGUALDAD DE TRATO EN LA TRIBUTACIÓN DE LAS SUCESIONES Y DONACIONES

Después de analizar sobre cómo las Comunidades Autónomas aplican los tributos que les han sido cedidos de acuerdo con el principio de igualdad en materia tributaria, nos adentraremos ahora, por último, en un estudio más detallado sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, examinando su marco regulatorio en las distintas regiones del país. Exploraremos las diversas regulaciones existentes en cada Comunidad Autónoma y compararemos los diferentes enfoques que se han adoptado en relación con este impuesto, a fin de entender mejor las particularidades y desafíos asociados que supone en cada territorio.

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones es uno de los tributos más controvertidos del ámbito fiscal, ya que la diversidad de preceptos y regulaciones entre las Comunidades Autónomas provoca una situación que genera inequidad de trato fiscal entre los ciudadanos españoles, planteando, además, problemas de compatibilidad con las libertades fundamentales como es el tema fundamental de este trabajo: el principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 CE.

Desde que se inició el proceso de descentralización financiera de los entes autonómicos, tal y como se establece en el artículo 137 CE en consonancia con el principio de suficiencia financiera, se reforzó el hecho de que las Comunidades Autónomas tuviesen mayor capacidad y poder para adoptar decisiones normativas para organizar su propia recaudación, lo que les ha otorgado mayores competencias en la regulación de diversos impuestos como sucede en el caso del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Este impuesto es un clásico en el repertorio tributario que destaca las desigualdades, exclusiones y perjuicios que surgen debido a las diferentes regulaciones adoptadas por cada Comunidad Autónoma, lo que se traduce en tratamientos fiscales distintos.

La capacidad de cada Comunidad Autónoma para gestionar este impuesto de manera independiente hace que sea imposible lograr una unificación, de lo que resulta una desigualdad fiscal perjudicial para los contribuyentes.

No obstante, este Impuesto ha sido objeto de un importante debate a nivel político y social sobre si debería mantenerse, suprimirse o si debería ser modificado para reducir su carga fiscal y hacerlo más equitativo. Los defensores de mantener el impuesto argumentan que es una fuente importante de ingresos para las Comunidades Autónomas y que su eliminación podría afectar negativamente los servicios públicos que se financian con estos ingresos. Además, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones ayuda al Estado en la materia de inspección de bienes al proporcionar información importante para la gestión y control de las transmisiones de patrimonio, así como de los rendimientos y rentas derivados de ellos, siendo un importante instrumento de redistribución de la riqueza tal y como se expresa en el artículo 40.1 CE.

Por otro lado, los críticos argumentan que el ISD es un impuesto injusto que penaliza a las personas por recibir una herencia o donación y que puede desincentivar la creación de patrimonio y la acumulación de riqueza. También señalan que el Impuesto puede generar una doble imposición, ya que los bienes y activos heredados o donados ya han sido gravados previamente con otros impuestos como el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

La individualidad que tienen las Comunidades Autónomas para gestionar impuestos como este pone en duda si la capacidad de regulación autonómica vulnera los principios tributarios constitucionales establecidos en el artículo 31.1 CE, ya que el respeto a la igualdad y no discriminación se ven comprometidos cuando las Comunidades Autónomas hacen uso de las competencias normativas cedidas en materia de impuestos como el ISD, cuyas diferencias pueden generar desigualdades tributarias en función del territorio.

En este sentido, corresponde al Estado garantizar la igualdad de los ciudadanos en todo el territorio mediante el uso de las herramientas fiscales que sean necesarias para cumplir con las disposiciones constitucionales que establecen la obligación de contribuir. De esta manera, se puede establecer un sistema tributario justo y acorde al principio de igualdad tributaria.

Para ello pasaremos a analizar en los siguientes apartados qué es el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, cuáles son sus características y fundamento, porqué existe una diversidad de regulaciones autonómicas, cuál es el problema que genera y sus posibles propuestas de reforma.

5.1 El Impuesto de Sucesiones y Donaciones: concepto, características y fundamento

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones se encuentra regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, y en el Real Decreto 1629/1991 de 8 de noviembre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Se trata de un tributo que es complementario al Impuesto Real de las Personas Físicas (IRPF) y grava las adquisiciones patrimoniales que hayan realizado las personas físicas de manera gratuita, bien sean mortis causa (sucesiones) o inter vivos (donaciones).

La recaudación generada por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones ha sido cedida a las Comunidades Autónomas de régimen común a través de la LOFCA y de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre. Esta última ley se encarga de regular el sistema de financiación de estas Comunidades, así como de las ciudades con Estatutos de Autonomía, Ceuta y Melilla. Como parte de estas competencias normativas transferidas, se incluyen aspectos como la reducción de la base imponible, la tarifa del impuesto, las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, las deducciones y bonificaciones de la cuota, así como la gestión y liquidación del impuesto.

5.1.1 Concepto, ámbito de aplicación y cesión del impuesto

El artículo 1 de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones define este tributo de la siguiente forma: *“El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley”*.

En cuanto al hecho imponible de este Impuesto, regulado en el artículo 3 de la Ley del ISD lo constituye: *“a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio; b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «inter vivos»; c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2, a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias”*.

El ámbito de aplicación de este tributo, conforme al artículo 2 de la Ley 29/1987 es nacional, ya que se exige en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto del País Vasco y del de Convenio de la Comunidad Foral de Navarra.

La cesión del ejercicio a las Comunidades Autónomas se establece en el apartado c) del artículo 25 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre y en el artículo 32 de esta misma Ley se regula el alcance de la cesión y los puntos de conexión del Impuesto: *“Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio”*, regulando en los siguientes apartados de este artículo cuándo se considera producido el hecho imponible del Impuesto.

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, regula en la Sección 2ª del Título III el alcance y las condiciones generales de la cesión del ISD para las Comunidades Autónomas de régimen común y las Ciudades con Estatuto de Autonomía. Concretamente en el artículo 48 se establecen las competencias normativas que tendrán las CCAA:

“a) Reducciones de la base imponible: Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones “inter vivos”, como para las mortis causa, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.

Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

b) Tarifa del impuesto.

c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.

d) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado”.

Es importante destacar que el Estado regula en el artículo 20 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones las reducciones estatales que se aplicarán a la base imponible en función del grupo al que pertenezca el adquirente, las cuales se aplicarán con anterioridad a las establecidas por las propias CCAA.

Además, este artículo 48 de la Ley 22/2009 termina añadiendo en un segundo apartado que *“Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto”*.

Sobre las diferencias que se genera en la tributación por este Impuesto en los diferentes territorios autonómicos como consecuencia de la cesión de las competencias normativas del ISD hablaremos en el apartado 5.2 de este trabajo.

5.1.2 Características

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones es un impuesto directo, personal, subjetivo, instantáneo, progresivo y cedido a las CCAA:

- **Directo:** grava los incrementos patrimoniales de un individuo, es decir, grava la renta o patrimonio que obtiene una persona física como consecuencia de una transmisión *“inter vivos”* o *“mortis causa”* y a los beneficiarios de contratos de seguros de vida, cuando el contratante sea diferente al beneficiario, tal y como se expresa en el artículo 3 de la Ley del ISD en el que se regula el hecho imponible del Impuesto.
- **Personal:** el hecho imponible se describe en relación a una persona física, que será el heredero o el beneficiario de la sucesión o la donación. Las personas jurídicas se encuentran excluidas de la aplicación de este Impuesto, ya que tributan conforme al Impuesto de Sociedades.
- **Instantáneo:** el hecho imponible se produce en un momento concreto, no teniendo un periodo impositivo determinado. Se produce en el momento en el que se realiza la transmisión *“inter vivos”* o *“mortis causa”*
- **Subjetivo:** tiene en cuenta circunstancias personales del sujeto pasivo para determinar el importe de la cuota como es el grado de parentesco con el donante o causante de la sucesión.

- Progresivo: el gravamen se incrementa a medida que el contribuyente tiene una mayor capacidad económica en mayor proporción al aumento de la capacidad económica.
- Cedido a las CCAA: es un tributo establecido y regulado por el Estado como hemos visto en el subapartado anterior, y mediante esta cesión se atribuyen competencias normativas a las Comunidades Autónomas, siendo el Estado en todo momento que decide el grado e intensidad de dichas competencias. El alcance de la cesión del ejercicio de las competencias normativas se encuentra regulado en el artículo 48 de la Ley 22/2009 y en la LOFCA.

5.1.3 Liquidación del ISD

La base imponible del Impuesto se encuentra regulada en el artículo 9 de la Ley 29/1987 y establece que la formarán: “1. *“En las transmisiones «mortis causa», el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.* 2. *En las donaciones y demás transmisiones lucrativas "inter vivos", el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas deducibles.* 3. *En los seguros sobre la vida, las cantidades percibidas por el beneficiario”.*

A esta base imponible, se le aplican las reducciones reguladas en el artículo 20 de la Ley del ISD para obtener la base liquidable. Las reducciones establecidas por las Comunidades Autónomas se aplican con posterioridad a las estatales. Estas reducciones son:

Figura 1: Reducción estatales del ISD

GRUPO I	Descendientes menores de 21	15.956,87€
	Por cada año inferior a 21	3.990,72€
	Límite de la reducción	47.858,59€

GRUPO II	Descendientes mayor o igual a 21, cónyuges, ascendientes y adoptantes	15.956,87€
GRUPO III	Parientes colaterales de 2º y 3º grado, ascendientes y descendientes afines	7.993,46€
GRUPO IV	Parientes colaterales de 4º o superior	Sin reducción
DISCAPACIDAD	Independientemente del parentesco: > 33% y < 65%	47.858,59€
	> 65%	150.253,03€
SEGUROS DE VIDA	Parentesco de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado	100% con el límite de 9.195,49€
VIVIENDA FAMILIAR (solo para casos de sucesiones)	Cónyuge, ascendiente, descendiente o colateral mayor de 65 que conviviese con el fallecido dos años antes. Límite de la reducción y siempre que mantenga la vivienda los 10 años siguientes al fallecimiento	95% 122.606,47€

Fuente: Artículo 20 Ley 29/1987

La base liquidable se multiplica por el tipo de gravamen para obtener la cuota íntegra, la cual se encuentra regulada en el artículo 21 de la Ley 29/1987. El tipo de gravamen es progresivo, de tal forma, que el aumento del este tipo es proporcionalmente superior al incremento que experimenta la base. La escala aplicable a la base liquidable será la que cada CCAA haya aprobado. Si estas no hubiesen aprobado ninguna una escala, se aplicará la siguiente:

Figura 2: Tipo de gravamen del ISD

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00		7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,40	en adelante	34,00

Fuente: Artículo 21 Ley 29/1987

La cuota tributaria, regulada en el artículo 22 de la Ley del ISD, se obtiene aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicado en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente que se haya aprobado en cada CCAA. En su defecto, se aplicarán los siguientes:

Figura 3: Cuota tributaria del ISD

Patrimonio preexistente - Euros	Grupos del artículo 20		
	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43.....	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98...	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.770,98.....	1,2000	1,9059	2,4000

Fuente: Artículo 22 Ley 29/1987

A esta cuota tributaria se le pueden aplicar diversas bonificaciones y deducciones reguladas por cada Comunidad Autónoma para obtener la cuota final que deberá pagar el obligado tributario de este Impuesto.

Figura 4. Esquema resumen de la liquidación del ISD

BASE IMPONIBLE

(-) REDUCCIONES

BASE LIQUIDABLE

(x) TIPO DE GRAVAMEN

CUOTA ÍNTEGRA

(x) COEFICIENTES MULTIPLICADORES

CUOTA TRIBUTARIA

(-) DEDUCCIONES (-) BONIFICACIONES = **CUOTA FINAL**

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Ley 29/1987

5.1.4 Fundamento del impuesto

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones desempeña un papel muy importante en la redistribución de la riqueza ya que se trata de un impuesto subjetivo y progresivo. Su objetivo es evitar la acumulación de riquezas que no se deben al propio esfuerzo, buscando el fin común de la redistribución de la renta entre los ciudadanos. De esta forma, se contribuye al objetivo de lograr una distribución más equitativa de la renta tanto a nivel regional como personal, tal y como se establece en el artículo 40.1 CE.

Pero la justificación que a nuestro trabajo interesa es la del artículo 31.1 de la Constitución Española en el que se establece 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*". Según este principio, dos personas con la misma capacidad económica deberían contribuir lo mismo y dos personas con distinta capacidad económica deben contribuir de forma distinta. Sin embargo, esto no sucede siempre en el ISD, ya que pueden darse situaciones de desigualdad que derivan del alcance de la cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas veremos en el apartado siguiente.

5.2 La problemática situación en España

Una vez analizada la regulación legal estatal y las características del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es necesario examinar cómo afecta al principio de igualdad tributaria establecido en el artículo 31.1 CE el hecho de que cada Comunidad Autónoma tenga la capacidad de regular este impuesto de manera autónoma, lo que conduce a la posibilidad de establecer reducciones y bonificaciones más beneficiosas que las establecidas a nivel estatal y, por ende, a desigualdades tributarias entre ciudadanos de diferentes CCAA en contraposición a dicho principio. Es precisamente esta disparidad regulatoria autonómica lo que provoca que en torno al ISD se dé un acalorado debate tanto en el plano político como en el social sobre su eliminación, mantenimiento o reforma.

La cesión de las diferentes competencias normativas del ISD provoca que las Comunidades Autónomas posean importantes capacidades normativas sobre la cuantificación de la cuota final del ISD tal y como se establece en el artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (como ya hemos visto en el apartado anterior). Entre estas competencias podemos destacar:

- Reducciones de la base imponible
- Tarifa progresiva del gravamen
- Fijación de cuantías y coeficiente del patrimonio preexistente.
- Bonificaciones y deducciones sobre la cuota
- Habilitación para regular los aspectos de gestión y liquidación del impuesto.

El principal problema radica en que cada Comunidad Autónoma tiene la capacidad de regular este Impuesto de forma autónoma dentro de los límites establecidos en el artículo 48 de la Ley 22/2009, lo que ha llevado a la creación de un marco tributario heterogéneo en todo el territorio español.

Un ejemplo de lo comentado anteriormente lo podemos ver en las reducciones que establecen las Comunidades Autónomas en la base imponible del Impuesto respecto a la transmisión de la vivienda como ocurre en Aragón²⁸ que establece una reducción para la adquisición mortis causa de la vivienda habitual del 100% para el cónyuge, descendiente, ascendiente o colateral mayor de 65 años que lleve conviviendo dos años con el causante con el límite 200.000 euros. Mientras que en Castilla La Mancha²⁹, esta reducción no está ni contemplada, utilizándose la que se establece a nivel estatal que es de un 95% con un límite de 122.586,47 euros.

Es decir, que descendiente que hereda una casa en Aragón con valor de 220.000 euros tendrá una base liquidable de 20.000 euros, mientras que en Castilla y la Mancha una vivienda con un valor de 220.000 euros, su base liquidable serán 97.413,53 euros. El hecho de establecer diferentes bases liquidables influye en el tipo de gravamen a aplicar del ISD ya que la de 20.000 tendrá un tipo de 9,35% aplicable; mientras que 97.413,53 euros el tipo será de 16,15%³⁰.

Otro ejemplo respecto a las reducciones autonómicas sucede también en el caso de las reducciones por transmisiones de bienes a personas con discapacidad: en el caso de Murcia³¹ esta reducción es igual a la que se establece estatalmente en el artículo 20 de la Ley del ISD siendo de 47.858,59 euros para las personas cuya discapacidad se sitúe entre un 33% y un 65% y de 150.263,03 euros para aquellas que su discapacidad supere el 65%; mientras que, en el caso de Cataluña³², la reducción prevista para las personas con una discapacidad de entre un 33% y un 65% es de 275.000 euros y para los de más de 65%, la reducción es de 650.000 euros.

²⁸ Esta reducción se encuentra regulada en el artículo 131 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, de las disposiciones dictadas por la Comunidad de Aragón en materia de tributos cedidos.

²⁹ Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla La Mancha.

³⁰ Estos tipos de gravamen del ISD vienen recogidos en la Figura 2 del trabajo.

³¹ Esta reducción se encuentra regulada en el 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.

³² Esta reducción se regula en la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Un último ejemplo de reducción ocurre en las establecidas respecto a transmisión de empresas individuales y negocios profesionales familiares: en la Comunidad de Galicia³³ se establece una reducción del 99% de la base imponible del valor de la empresa individual o negocio profesional por la siempre que se mantenga durante 5 años; mientras que en las Islas Baleares³⁴ la reducción será del 95% siendo la misma que la que se establece a nivel estatal.

Como vemos en estos tres ejemplos, existen muchas disparidades en las reducciones autonómicas reguladas por las Comunidades Autónomas lo que se ve reflejado en la cuota final que un obligado tributario debe pagar tras la liquidación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Tal y como expone BARBERÁN LAHUERTA *“la intensa proliferación de disposiciones autonómicas que repercuten en el impuesto deja en evidencia el diferente trato que reciben los contribuyentes dentro del territorio español a la hora de pagar sus impuestos”*³⁵.

Cuando las Comunidades Autónomas ejercen su capacidad normativa cedida por el Estado, están sujetas tanto al texto constitucional como a las leyes que regulan el alcance de la cesión como la LOFCA y la Ley 22/2009. En este sentido, los tributos que han sido cedidos por el Estado no deben suponer una diferencia de trato fiscal para los contribuyentes debido a su diferente ubicación geográfica. Este trato dispar puede suponer que se creen discriminaciones significativas, y, por tanto, la posibilidad de vulnerar el principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 CE.

³³ Reducción regulada en el 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.

³⁴ Reducción regulada en el Capítulo IV (artículos 20 a 60) en el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado.

³⁵ BARBERÁN LAHUERA, MA: *“Presente y futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”* en Cuadernos de Información económica, número 173, 2003, página 73.

Los principios de igualdad y justicia tributaria son fundamentales en el sistema tributario, ya que representan la base de los principios de capacidad económica y generalidad, asegurando así que todos los contribuyentes reciban un tratamiento fiscal equitativo. Debido a estas disparidades, contribuyentes con igual patrimonio y base imponible pueden terminar siendo gravados de forma muy diferente según la ubicación geográfica del causante y no por la capacidad económica del adquirente, debido a la variación en la cuota del impuesto entre las distintas Comunidades Autónomas, lo que afecta a la cuantía de la deuda tributaria.

En cuanto al jurisprudencia comunitaria destacan dos sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea – el *caso Schumacker* (asunto C-279/93) y el *caso Asscher*³⁶ (asunto C-107/94) – en ellos se juzgaba si existía vulneración de la libre circulación de personas y capitales del artículo 48 del antiguo Tratado de las Comunidades Económicas Europeas. En la Sentencia del TJUE, de 14 de febrero de 1995, recaída en el asunto C-279/93, se estableció que *“este artículo debía interpretarse en el sentido de que se puede limitar el derecho de un Estado miembro a establecer los requisitos de sujeción al Impuesto y las modalidades de gravamen de las rentas obtenidas en su territorio por un nacional de otro Estado miembro, en la medida en que este artículo no permite a un Estado miembro dispensar, un trato menos favorable que el dispensado a un nacional propio que se encuentre en la misma situación”*.

Se confirmaba, por tanto, que se estaba tratando de manera discriminatoria el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes en comparación con los residentes, al aplicar un tipo impositivo superior a los no residentes. Esta situación vulneraba el principio del artículo 48 del Tratado de la Comunidad Económica Europea.

Principio que posteriormente sería vulnerado también por la normativa española en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, ya que dispensaba un trato desfavorable hacia las personas físicas no residentes del territorio español, ya que los no residentes tributaban por este Impuesto como una obligación real, mientras que los residentes lo hacían por obligación personal.

³⁶ Ambas son peticiones de decisiones prejudiciales sobre el cumplimiento de la igualdad de trato.

Tras numerosos intentos fallidos por parte de la UE para la modificación y adaptación de la ley española, debido a la incompatibilidad con la legislación europea, la Comisión interpuso un recurso de incumplimiento demandando al Estado español.

Como consecuencia el TJUE se pronunció sobre el asunto C-127/12, de 3 de septiembre de 2014 en el que la Comisión Europea denunció a España por la vulneración de las obligaciones del derecho de libre circulación de capitales como consecuencia de las diferencias de trato fiscal entre residentes y no residentes establecidas en el ISD. Los sujetos pasivos del Impuesto recibían un trato diferente que no se basaba en razones justificadas, ya que los residentes tributaban según las reducciones autonómicas establecidas por su Comunidad (obligación personal), mientras que los no residentes se sometían al Impuesto por obligación real, siguiendo el régimen estatal previsto en la Ley 29/1987, de tal forma que los sujetos pasivos no residentes tenían un régimen de tributación mucho más oneroso respecto a los residentes de determinadas Comunidades Autónomas. Por ello, se contravenía lo establecido en los artículos 45 (prohibición de discriminación por razón de nacionalidad) y 63 (libertad de circulación de capitales dentro del marco de la UE) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

En este asunto el TJUE examinó si la Ley del Impuesto de Sucesiones o Donaciones otorgaba o no un trato distinto a los sujetos pasivos por razón de su condición de residente o no en territorio español, aún cuando se encontrasen en la misma situación económica. El TJUE fijó que dicho criterio de conexión que permitía una diferencia de trato fiscal en las donaciones y sucesiones establecía una discriminación de trato contraria a la prohibición comunitaria de restringir la libre circulación de capitales en la Unión Europea, tal y como se establece en el artículo 63 del TFUE, ya que se estaba discriminando a los no residentes en comparación con la normativa aplicada a los residentes españoles. Después de la condena del TJUE, España se vio obligada a reformar la Ley del ISD para eliminar la discriminación entre los contribuyentes residentes y no residentes.

La nueva redacción de la Disposición Adicional Segunda³⁷ de dicha Ley equipara el tratamiento fiscal para ambos, restableciendo así la igualdad en el tratamiento del impuesto y eliminando cualquier supuesto de discriminación para los sujetos pasivos del ISD no residentes.

³⁷ La Disposición Adicional Segunda de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones: *“Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado”*.

Uno. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014.

1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:

a) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido no residente en España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.

b) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma.

c) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "inter vivos" los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.

d) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados fuera de España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "inter vivos", los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan.

e) En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "inter vivos", los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

2. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.

Además, la DGT ha reafirmado la supremacía del Derecho de la UE en sus Consultas Vinculantes V3151-18 del 11 de diciembre de 2018 y V3193-18 del 14 de diciembre de 2018. Esto confirma que los efectos de la Sentencia del TJUE del 3 de septiembre de 2014 son aplicables a los residentes de países no pertenecientes a la UE. En consecuencia, según la doctrina del efecto directo, la sentencia no solo afecta a los ciudadanos de la UE, sino también a los ciudadanos de terceros países.

Sin embargo, los pronunciamientos de los tribunales ordinarios españoles han sido muy escasos, lo que ha permitido una amplia discrecionalidad en la regulación del Impuesto. Esta situación ha generado notables disparidades en cuanto a la tributación del Impuesto entre las 17 CCAA, lo que ha motivado que muchos ciudadanos españoles hayan trasladado su residencia, tanto de manera formal como efectiva, lo que implica una falta de equidad entre los ciudadanos españoles basada en su lugar de residencia.

Esta falta de homogeneidad en el ejercicio de las competencias normativas cedidas a las CCAA por el Estado, ha creado una situación de desigualdad para los contribuyentes dentro del territorio español, ya que el tipo impositivo del ISD puede variar entre un 7% y un 34%³⁸, conforme al artículo 21 de la Ley del ISD en función de la base liquidable (porcentaje que puede verse reducido según el grado de parentesco que tenga el heredero o donatario conforme a las reducciones estatales previstas en el artículo 20 de la Ley del ISD o las reducciones autonómicas si mejoran la cuantía de estas últimas), constituyendo una gran diferencia de cuantía final de tributación por ISD entre las Comunidades Autónomas.

³⁸ Un ejemplo de esta diversidad de tipos de gravamen de ISD que se pueden aplicar respecto a la transmisión de un bien es el caso de una herencia de un inmueble por valor de 250.000€ para un madrileño y para un cántabro. El madrileño tendría una bonificación de la cuota a pagar por ISD del 99%, de acuerdo con lo establecido por el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre; mientras que el cántabro tendrá una reducción sobre la vivienda habitual del 95% con un límite de 125.000€, según lo establecido en el Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, de la Comunidad Autónoma de Cantabria. Por lo que la base liquidable del ISD en Madrid sería 2.500€ (250.000-99% 250.000) a la que se le aplicaría un tipo de gravamen del 7% de acuerdo con lo establecido en el artículo 21 de la Ley ISD; mientras que el cántabro tendrá una base liquidable de 125.000€ (250.000-125.000 que es el límite máximo de importe de reducción) cuyo tipo de gravamen aplicable sería 18,70%.

En este sentido, podemos cuestionar también el alcance confiscatorio de este Impuesto, dado que los herederos pueden verse obligados a renunciar a la herencia debido a que no pueden pagar el impuesto correspondiente. Por ello, DÍAZ-AMBRONA señala que *“la naturaleza confiscatoria del Impuesto de Sucesiones y Donaciones se evidencia cuando un heredero se ve obligado a renunciar a la herencia debido a que no puede hacer frente a la cuantía del pago del impuesto”*³⁹. En 2018, el Consejo General del Notariado registró un aumento del 6,89% en el porcentaje de renunciaciones a herencias en comparación con 2010. Sin embargo, este porcentaje ha disminuido ligeramente desde la aparición de la pandemia COVID-19.

En esta línea de la confiscatoriedad, se establece en el artículo 31 de la Ley 19/1991, del Impuesto del Patrimonio que *“la cuota íntegra de este Impuesto conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles de este último”*.

Como consecuencia de todas las contradicciones comentadas con los principios constitucionales y comunitarios, el ISD ha sido objeto de una gran polémica acerca de su supresión, mantenimiento o modificación. Las justificaciones de la existencia del tributo han variado desde la intervención de los poderes públicos en los patrimonios de los ciudadanos hasta la teoría del beneficio, que establece una compensación hacia el Estado por la protección y disfrute pacífico en la transmisión de bienes.

No obstante, las justificaciones más relevantes se encuentran en la exposición de motivos de la Ley 29/1987, donde se establece que la razón de ser del tributo radica en la imposición de una carga sobre el incremento de la capacidad económica del contribuyente, así como en una redistribución de la riqueza.

³⁹ Cita del artículo: DÍAZ AMBRONA. A.: *“¿Es inconstitucional el Impuesto de Sucesiones y Donaciones?”* Derecho Fiscal, Impuesto de Sucesiones y Donaciones, 2018, página web, disponible en línea: <https://www.leanabogados.com/fiscal/inconstitucional-impuesto-de-sucesiones-y-donaciones/>

La elevada controversia en torno al impuesto ha sido utilizada por los diferentes partidos políticos españoles como una herramienta política para defender su eliminación o mantenimiento.

Por un lado, los partidos socialdemócratas como el PSOE y Podemos defienden una corriente marxista que promueve la idea de que el Estado debe tener sistemas tributarios sólidos como fuente principal de ingresos para cubrir los gastos públicos y sociales. Estos partidos desean utilizar el ISD como herramienta tributaria para garantizar la igualdad de oportunidades y reducir las desigualdades entre los ciudadanos españoles. Por tanto, proponen una armonización fiscal autonómica para establecer una horquilla de tipos de gravamen y eliminar las grandes diferencias autonómicas.

Por el contrario, aquellos partidos que defienden una ideología opuesta como son el Partido Popular (PP) y Vox, se identifican con el pensamiento liberal y abogan por la disposición de la propiedad privada sin restricciones y la reducción de la carga fiscal generada por el sistema actual. Consideran que el ISD viola numerosos principios constitucionales y que su pago es contrario al principio de igualdad y justicia tributaria. Por lo tanto, abogan por la eliminación del ISD o la implementación de medidas que reduzcan su tributación, como el establecimiento de altos porcentajes de bonificación.

5.3 Propuestas de reforma

Como ya hemos visto, la problemática situación del ISD en España ha generado una serie de contradicciones con los principios constitucionales de justicia e igualdad fiscal. La aplicación del Impuesto ha sido cuestionada por su elevada cuota de gravamen y los problemas que plantea a los herederos para hacer frente a su pago. Además, el hecho de que cada Comunidad Autónoma tenga competencias para fijar sus propias bonificaciones y exenciones ha generado grandes desigualdades fiscales y territoriales en el país.

Ante esta situación, diversas propuestas de reforma han sido planteadas para ofrecer una solución a este tema tan polémico tanto desde el punto de vista social como político. En cualquier caso, cualquier reforma del ISD debe tener en cuenta la necesidad de mantener un equilibrio entre la necesidad de recaudar ingresos para financiar los servicios públicos y sociales y la protección de los derechos fundamentales de los ciudadanos, como el derecho a la propiedad y a la igualdad tributaria. En este contexto, han surgido diferentes teorías, unas abogan por una reforma del impuesto y otras por la supresión, pero lo que está claro es que existe una necesidad de armonizar ciertos puntos conforme a las exigencias constitucionales del principio de igualdad tributaria.

LÓPEZ Y LÓPEZ señala que “ *existen tres intereses en conflicto que han de ser armonizados en la ordenación del Derecho de sucesiones: el del individuo, en cuanto propietario que cumple actos de destinación de su patrimonio; el de su familia, en cuanto potencial titular de todo o parte del mismo, pese a o al margen de esos actos de destinación; y el del Estado, del que no se pueden olvidar las posibles razones para adquirir, también él, todo o parte de los bienes relictos*”⁴⁰.

Al hilo de esto, debemos tener en cuenta los principios que limitan la autonomía financiera. Entre estos, destacan, el principio de coordinación que supone la fijación de medios y sistemas de relación que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica y la acción conjunta de las autoridades estatales y autonómicas en el ejercicio de sus respectivas competencias, logrando la integración de actos parciales en la globalidad del sistema; y el principio de solidaridad cuyo objetivo es lograr una distribución de la riqueza adecuada y justa, tanto territorial como personal. El principio de solidaridad requiere que los distintos entes territoriales que integran el Estado, en el ejercicio de sus competencias, deban adoptar sus decisiones o realizar sus actos de forma que no perturben el interés general, sino que, por el contrario, tengan como objetivo garantizar la comunidad de intereses que los vincula entre sí.

⁴⁰ LÓPEZ Y LÓPEZ, A.: “*La garantía institucional de la herencia*”, Constitución y Derecho Privado, Centro de Estudios Constitucionales, 1994, página 29.

Recopilando las propuestas realizadas por los autores BARBERÁN LAHUERTA, LÓPEZ LABORDA Y MELGUIZO GARDE y el informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español⁴¹, podemos destacar algunas de las propuestas que realizan:

- Supresión de las reducciones personales y objetivas. Además, también aconsejaban eliminar el ajuar doméstico del patrimonio preexistente del adquirente, como ocurre en los territorios forales históricos del País Vasco y en la Comunidad de Navarra. Sin embargo, sí que se mantendrían alguna de estas reducciones para las personas con discapacidad, tanto en sucesiones como en donaciones.
- Establecimiento de un umbral mínimo de exención para todos los contribuyentes, la aplicación de un tipo proporcional de gravamen y la eliminación de los coeficientes multiplicadores basados en el patrimonio preexistente. Se quiere favorecer a los cónyuges, ascendientes y descendientes, aunque se propone hacerlo de una manera diferente. Los autores defienden la idea de establecer un tipo único con una exención mínima aplicable solo a estos parentescos (cónyuges, ascendientes y descendientes), mientras que la Comisión prefiere establecer una exención mínima para todos los contribuyentes y diferenciar tres grupos de parentesco, eliminando el campo basando en la edad del beneficiario (el actual Grupo I del impuesto que se refiere a descendientes menores de 21 años).
- Respecto a la cesión autonómica, no existe una propuesta fija, pero ambos recomiendan fijar en la normativa estatal un intervalo de límites máximo y mínimo entre los que debería situarse la capacidad normativa autonómica con el objetivo de reducir las disparidades autonómicas.

⁴¹ *Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español* (2014), Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español: <http://www.minhap.gob.es/esES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>

Respecto a la posibilidad de establecer límites cuantitativos a la competencia normativa cedida de tributos, ya sucedió esta cuestión en la Ley de Cesión de 1996 en el artículo 13 respecto del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, estableciendo límites tanto positiva como negativamente. Tal y como señala VILLARÍN LAGOS: *“El objetivo principal de toda cesión tributaria es la profundización en la autonomía fiscal de las Comunidades Autónomas para proporcionarlas un recurso estable y flexible que contribuya a alcanzar la simetría entre ingresos y gastos, parece que el establecimiento de limitaciones a la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas para fijar los tipos de gravamen de la parte autonómica es desaconsejable porque coartaría la adaptabilidad del IRPF autonómico a los patrones distributivos decididos en cada Comunidad Autónoma y, llegando al límite superior de la horquilla, se consolidaría la asimetría entre ingresos y gastos dando lugar a nuevas demandas de recursos al Estado”*.⁴²

Además, estos autores no son los únicos que proponen reformar este impuesto, los distintos grupos políticos del actual panorama español también tienen distintas opiniones sobre cómo debería reformarse este Impuesto. Por un lado, nos encontramos con los partidos de izquierdas como el PSOE o Unidas Podemos, que optan por mantener el Impuesto para garantizar la equidad y la redistribución de la riqueza más justa, ya que su postura se basa en que quienes heredan o reciben más donaciones son los que más deberían contribuir al sistema tributario, apostando siempre por un impuesto progresivo.

Por el otro lado, nos encontramos con los partidos de derechas, como el PP o Vox que optan por una reducción o supresión de este Impuesto, argumentando que es necesario aliviar la carga fiscal de las familias para fomentar la inversión y el emprendimiento. En el centro, se sitúa Ciudadanos que se acerca más a la postura de derechas defendiendo importantes reducciones en el ISD, que equivalen prácticamente a su supresión.

⁴² VILLARÍN LAGOS, M: “La cesión de Impuestos estatales a las Comunidades Autónomas”. Lex Nova, Valladolid, 2000, página 217.

De hecho, en marzo de 2021 se llevó a votación del Congreso una proposición de ley defendida por Vox para eliminar el Impuesto de Sucesiones y Donaciones que fue rechazada por el PSOE, Unidas Podemos, Esquerra Republicana, el PNV, EH-Bildu, el PDeCAT y el PRC. Esta proposición solo tuvo los votos favorables del PP, Ciudadanos y su promotor principal, Vox. No obstante, será necesario esperar a la próxima legislatura para conocer cómo se distribuyen los votos y determinar qué ocurrirá finalmente con dicha reforma.

En cualquier caso, toda reforma que se proponga para este Impuesto debe hacerse conforme a los principios constitucionales, asegurando la equidad, la redistribución de la renta conforme al artículo 40.1 CE y sobre todo, cumpliendo con el principio de igualdad tributaria establecido en el artículo 31.1 de la Constitución para conseguir un sistema tributario justo y equitativo.

Desde mi punto de vista, la opción más apropiada de reforma sería unificar y armonizar las reducciones y bonificaciones autonómicas que pueden establecer cada Comunidad Autónoma dentro de su territorio con respecto del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. De esta manera, se lograría reducir las diferencias en términos cuantitativos de la cuota tributaria final que debe pagar el contribuyente en función del territorio donde se deba liquidar el Impuesto. No obstante, el hecho de establecer límites a las Comunidades Autónomas en el ejercicio de la cesión de las competencias normativas tributarias (como hemos visto que sucedió en la Ley de Cesión de 1996) debería hacerse con cautela para evitar restringir en exceso la autonomía que tiene cada Comunidad para configurar sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes.

7. CONCLUSIONES

La igualdad como principio se encuentra regulado en diferentes disposiciones constitucionales. En primer lugar, en el artículo 1 CE aparece como valor superior del ordenamiento jurídico, siendo un principio valor que inspira todo el sistema legal español. Muestra de ello son el artículo 9.2 CE en el que se establece un mandato a los poderes públicos para dispensar un trato a las personas acorde con su igual dignidad, promoviendo una igualdad real y efectiva; el artículo 14 CE que recoge el principio de igualdad ante la ley y la no discriminación por motivos de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; y el artículo 31.1 CE en el que se insta la igualdad como principio inspirador del sistema tributario.

Estas tres dimensiones de la igualdad (como valor superior, como principio y como derecho) deben ser entendidas de manera que la igualdad como valor superior del artículo 1 CE sea la base del resto de principios y derechos del ordenamiento jurídicos. Esta igualdad es la cúspide de la estructura jurídica a la que se supeditan el principio de igualdad ante la ley del artículo 14 CE y la igualdad tributaria del artículo 31.1 CE.

El principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 CE establece 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”*. Esto supone que todas las personas que se encuentren en la misma situación económica, se las debe dispensar el mismo tratamiento respecto a sus obligaciones tributarias, para crear un sistema tributario justo. Es cierto, que este principio comparte la idea de igualdad con la igualdad ante la ley del artículo 14 CE, pero el del artículo 31.1 CE va inseparablemente unido a la idea de capacidad económica, progresividad y generalidad, lo que supone que no pueda asemejarse al artículo 14 CE en iguales términos, ya que la justicia del sistema tributario depende de la capacidad económica de cada obligado tributario.

Tanto la igualdad ante la ley del artículo 14 CE como el principio de igualdad tributaria el artículo 31.1 CE son muestra del valor superior de la igualdad del artículo 1 CE, pero tienen diferente alcance, lo cual se puede observar en la tutela dispensada a cada uno de ellos. Mientras que la igualdad ante la ley es un derecho fundamental cuya violación se puede impugnar mediante el recurso de amparo del artículo 53 CE; el principio de igualdad tributaria no admite esta posibilidad, de tal forma que solo se puede presentar contra este recurso de inconstitucionalidad o cuestión de inconstitucionalidad prevista en el artículo 161 CE.

Es cierto, según lo señalado por el Tribunal Constitucional, que se pueden establecer diferencias de trato, siempre que estén justificadas de manera objetiva y razonable. Estas diferencias de trato se deben fundamentar en situaciones económicas distintas de los contribuyentes a los que se les otorga un trato diferente.

En cuanto a la dimensión territorial del principio de igualdad tributaria, partimos de la base de que España es un Estado descentralizado en el que se otorga poder a las Autonomías para poder establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes. Las posibles desigualdades que puedan surgir en la creación de los tributos por parte de los entes territoriales subestatales no necesariamente van en contra del principio de igualdad en materia tributaria. Este principio no requiere un tratamiento jurídico uniforme en todo el territorio del Estado, ya que esto sería incompatible con la autonomía de cada Comunidad Autónoma.

El principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 CE no limita la autonomía de los gobiernos regionales para decidir libremente cómo gastar su presupuesto, siempre que dichas diferencias resulten justificadas y sean proporcionales a la medida adoptada y la finalidad pretendida, ya que en caso contrario esto sería incompatible con un sistema tributario justo. La doctrina del TC desempeña un papel importante al configurar y mostrar cómo debe existir un equilibrio entre la necesaria garantía de un mínimo de igualdad entre los contribuyentes y la diversidad impositiva de las autonomías en la regulación de los recursos financieros de sus propios territorios.

Respecto a la aplicación de los tributos por las distintas Comunidades Autónomas, el fundamento del poder financiero de estas se encuentra en el artículo 137 y 156 CE. Hay que tener en cuenta, particularmente, las competencias normativas que las CCAA tienen por la cesión de los tributos. Mediante esta técnica, el Estado otorga a las CCAA competencias tributarias normativas de gestión y de recaudación sobre un determinado tributo, siendo el Estado el que regula el grado e intensidad de las competencias tributaria de las Comunidades.

El alcance de la cesión de los tributos se encuentra regulado en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de diciembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y 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.

Es importante destacar que el hecho de que las Comunidades Autónomas tengan competencias normativas sobre los tributos cedidos no implica la transmisión de la titularidad del tributo ni el ejercicio irrevocable de las competencias asociadas al mismo. Es el Estado el responsable de la creación y la regulación del tributo y de determinar las condiciones y el alcance de la cesión, no pudiendo suponer en ningún caso un vacío de regulación por su propia parte por el hecho de ceder excesivas competencias tributarias a las Comunidades Autónomas.

Sin embargo, algunos tributos cedidos han resultado desnaturalizados como consecuencia de un ejercicio de competencias normativas tributarias excesivo por parte de las Comunidades Autónomas, como ocurre en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones donde las significativas reducciones autonómicas han supuesto en muchos casos prácticamente una anulación de la cuota de este Impuesto.

La capacidad de las Comunidades Autónomas para gestionar el ISD plantea dudas sobre si se cumple con el principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 CE. La igualdad y la no discriminación pueden resultar comprometidas cuando las CCAA al ejercer sus competencias normativas cedidas, generen desigualdades tributarias en función del territorio.

El hecho de que en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones se puedan crear reducciones y bonificaciones autónomas más beneficiosas que las establecidas a nivel estatal en el artículo 20.2 de la propia Ley del ISD, puede provocar desigualdades tributarias entre los ciudadanos de diferentes CCAA teniendo que pagar cuotas finales diferentes tras la liquidación de este Impuesto, como consecuencia de los diferentes gravámenes (del 7% al 34% según el artículo 21 Ley del ISD), al tener bases liquidables diferentes por las reducciones autonómicas distintas previstas por cada Comunidad.

De esta forma, contribuyentes con el mismo patrimonio y base imponible pueden ser gravados de manera muy diferentes según la ubicación geográfica del causante, sin tener en cuenta la capacidad económica del adquirente, no considerando los principios de capacidad económica y generalidad del sistema tributario mediante los cuales se asegura recibir un trato tributario equitativo.

Por este motivo, el ISD es objeto de un gran debate político y social. Por un lado, los partidos de izquierdas defienden una armonización fiscal para eliminar las grandes diferencias autonómicas bajo la idea de que el Estado debe tener sistemas tributarios sólidos para financiar el gasto público, utilizando el Impuesto como una herramienta para promover la igualdad de oportunidades y reducir las desigualdades entre los ciudadanos. Por otro lado, los partidos de derechas abogan por la supresión del impuesto buscando la reducción de la carga fiscal del sistema actual.

En todo caso, cualquier modificación propuesta para este Impuesto debe ser conforme a los principios fundamentales establecidos en la Constitución. Es esencial garantizar la justicia y la equidad en la redistribución de la renta, de acuerdo con lo establecido en el artículo 40.1 CE, y cumplir principalmente con el principio de igualdad tributaria establecido en el artículo 31.1 CE para lograr un sistema tributario justo y equitativo.

8. BLIBLOGRAFÍA

ALARCÓN GARCÍA, G: “*Manual del Sistema fiscal español: un compendio sistemático y práctico*”, Civitas, Madrid, 2009.

BARBERÁN LA HUERTA, MA: “*Presente y futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*” en Cuadernos de Información económica, núm. 173, 2003.

BONELL COLMENERO, R: “*El principio de igualdad y deber de contribuir*” en Anuario jurídico y económico escurialense, núm. 28, 2005.

CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero, I, Derecho Tributario, Parte General, Parte Especial, II, Derecho Presupuestario*, Thomson Reuters-Civitas, Aranzadi, Navarra, 2014.

DE LA FUENTE, A: “*La financiación territorial en España: situación actual y propuestas de reforma*”. Informe preparado para la Confederación Española de Organizaciones Empresariales, Instituto de Análisis Económico, septiembre 2010.

DÍAZ AMBRONA. A.: “*¿Es inconstitucional el Impuesto de Sucesiones y Donaciones?*” Derecho Fiscal, Impuesto de Sucesiones y Donaciones, 2018. Consulta en línea 05/05/2023: <https://www.leanabogados.com/fiscal/inconstitucional-impuesto-de-sucesiones-y-donaciones/>

GARCÍA DE PABOS, JF: “*El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, supresión o reforma*” en Crónica Tributaria, núm. 139, 2011.

GARCÍA NOVOA, C.: “*La financiación de las Comunidades Autónomas a través de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*”, en VV.AA., Veinticinco años de financiación autonómica, Universidad de Cantabria, Parlamento de Cantabria, Santander, 2005.

HERMOSÍN ÁLVAREZ, M: “*La situación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como tributo cedido a las Comunidades Autónomas*” en Revista de estudios regionales, núm. 88, 2010.

LEJEUNE VALCARCEL, E.: «*Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria*», en Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario, Editorial de Derecho Financiero, editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1980.

LÓPEZ Y LÓPEZ, A.: “*La garantía institucional de la herencia*”, Constitución y Derecho Privado, Centro de Estudios Constitucionales, 1994.

MARTÍN DELGADO, J.M.: “*Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978*” en Hacienda Pública española número 60, 1979.

MATA SIERRA, M. T.: “*El principio de igualdad tributaria*” Thomson-Aranzadi, 2009.

RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “*Constitución española y financiación autonómica*”. en AAVV., La financiación autonómica. XVI Jornadas de la Asociación Española de Letrados de Parlamentos, Tecnos, Madrid, 2010.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “*El juicio constitucional de igualdad tributaria en la experiencia jurisprudencial*”. Revista española Derecho Constitucional, núm. 30, 2010.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “*El sistema tributario en la Constitución, Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*”, Revista Española de Derecho Constitucional, número 36, septiembre-diciembre de 1992.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “*Igualdad tributaria y tutela constitucional, un estudio de jurisprudencia: igualdad tributaria del artículo 31.1 CE e igualdad ante la ley del artículo 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria*”, Marcial Pons, 2011.

SANCHEZ SÁNCHEZ, E. M.: “*El principio de igualdad en materia tributaria*”, Universidad de Jaén, 2015.

PATÓN GARCÍA, G.: “*La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional*”, Sunat, 2012.

PÉREZ LUÑO, A. E.: “*Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución*” 10ª edición, Tecnos, Madrid 2010.

VILLARÍN LAGOS, M.: “*La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*”. Lex Nova, Valladolid, 2000.

ZORNOZA PÉREZ, J.: “*Los tributos de la Comunidad de Madrid*”, Revista Parlamentaria de la Asamblea de Madrid, núm. 12, junio 2005

El principio de igualdad en su dimensión territorial, Derecho UNED, consulta en línea 16/04/2023: <https://derechouned.com/libro/tributario-1/2964-el-principio-de-igualdad>

Los recargos sobre los impuestos del estado como recurso de las Comunidades Autónomas, consulta en línea 16/04/2023:
https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/10486/2979/14183_2RJ080.pdf?sequence=1

Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español (2014), Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español: consulta en línea 10/05/2023:
<http://www.minhap.gob.es/esES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>

Constitución Española de 1978, disponible en línea en
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, disponible en línea en
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, disponible en línea en
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1980-21166>

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, disponible en línea en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2009-20375>

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, disponible en línea en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>