

Dictamen núm. 3/2006, del Consell Econòmic i Social, sobre l'Avantprojecte de llei de reforma de l'impost de successions i donacions

**Dictamen núm. 3/2006, del Consell Econòmic i Social,
sobre l'Avantprojecte de llei de reforma de l'impost de
successions i donacions .**

Atès el que disposa l'article 2.1, lletra a) , incís primer, de la Llei 10/2000, de 30 de novembre, del Consell Econòmic i Social de les Illes Balears i l'article 4, lletra a), incís primer, del Decret 128/2001, de 9 de novembre, pel qual se n'aprova el Reglament d'organització i funcionament, el Consell Econòmic i Social emet el següent

DICTAMEN

I. Antecedents

Primer. El dia 9 de març de 2006 té entrada en el Registre del CES la sol·licitud de dictamen, amb caràcter d'urgència, de la Conselleria d'Economia, Hisenda i Innovació, sobre l'Avantprojecte de llei de reforma de l'impost de successions i donacions. Juntament amb la sol·licitud i l'Avantprojecte de llei, es trameten els documents següents:

- Resolució del conseller d'Economia, Hisenda i Innovació d'inici de l'expedient del 3 de març de 2006.
- Memòria jurídica subscripta per la secretària general de la Conselleria d'Economia, Hisenda i Innovació de 2 de març de 2006.
- Un conjunt de texts normatius que afecten o es veuen afectats per la regulació de l'Avantprojecte objecte del Dictamen.

Segon. El dia 10 de març, es comunica l'entrada de la sol·licitud als consellers del CES i a membres d'organitzacions no representades en el CES. A aquests últims se'ls dóna un termini perquè puguin fer les observacions que considerin oportunes. Contesten l'entitat financera "la Caixa" i la Federació d'Entitats Locals de les Illes Balears (FELIB).

Tercer. Igualment el mateix dia 10, el president, d'acord amb el que disposa l'article 43.5 del Reglament d'organització i funcionament del CES, dicta resolució d'aplicació de la tramitació d'urgència i ordena la comunicació immediata de la sol·licitud al president de la Comissió de Treball d'Economia, desenvolupament regional i medi ambient.

Quart. La Comissió de Treball d'Economia, desenvolupament regional i medi ambient es reuneix el dia 17 de març de 2006 i aprova una proposta de dictamen, la qual s'eleva al Ple. Finalment, després de debatre les esmenes corresponents, aquest òrgan aprova el dictamen en la sessió que té lloc el 27 de març de 2006, per 17 vots a favor i 9 en contra. Els consellers del Grup II, designats per les organitzacions sindicals CCOO i UGT, anuncien la presentació d'un vot particular, el qual s'ha d'entendre que forma part d'aquest Dictamen.

II. Contingut de l'Avantprojecte de Llei

L'avantprojecte de Llei està format per una exposició de motius, cinc títols, que conformen un text articulat per 57 articles, una disposició addicional, una disposició derogatòria i una disposició final.

El títol I està dedicat a les "Adquisicions per causa de mort", i consta de quatre capítols que s'estenen de l'article 1 al 20. Els capítols es dediquen a:

- Capítol I “Reduccions de la base imposable”, articles 1 al 12.
- Capítol II “Tarifa i quota íntegra”, articles 13 i 14.
- Capítol III “Bonificacions i reduccions de la quota”, articles 15 al 19.
- Capítol IV “Quota que s’ha d’ingressar”, article 20.

El títol II, tracta de les “Adquisicions lucratives entre vius” i consta igualment de quatre capítols que comprenen els articles 21 al 33. Els capítols esmentats són els següents:

- Capítol I “Reduccions de la base imposable”, articles 21 al 27.
- Capítol II “Tarifa i quota íntegra”, articles 28 i 29.
- Capítol III “Bonificacions i reduccions de la quota”, articles 30 al 32.
- Capítol IV “Quota que s’ha d’ingressar”, article 33.

El títol III s’ocupa de les “Obligacions formals” i, sense fer cap divisió en capítols, abasta de l’article 34 al 41.

El títol IV inclou les “Normes de gestió tributària”, s’ordena en dos capítols que cobreixen els articles 42 al 52. Els capítols es dediquen particularment a les matèries següents:

- Capítol I “Liquidació de l’impost”, articles 42 al 44.
- Capítol II “Pagament de l’impost”, articles 45 al 52.

El títol V, finalment, s’anomena “Aplicació del dret foral de les Illes Balears” i inclou l’article 53 i dos capítols que cobreixen des de l’article 54 fins a l’article 57. Aquests dos capítols especifiquen el contingut regulador següent:

- Capítol I “Adquisicions per causa de mort”, articles 54 al 56.
- Capítol II “Adquisicions lucratives entre vius”, que inclou l’article 57.

Per acabar, la Disposició addicional única recull el “Tractament fiscal de les parelles estables”, la Disposició derogatòria única determina les “Normes que es deroguen” i la Disposició final única que es diu “Entrada en vigor” que queda determinada l’1 de gener de 2007.

III. Observacions generals

I.- L’Avantprojecte de llei de reforma de l’impost sobre successions i donacions (en endavant ISD) que se sotmet al nostre Dictamen, afecta de manera clara dos aspectes de contingut econòmic i social que estan reflectits al text de la Constitució Espanyola (CE). D’una banda la propietat privada i l’herència que, com a dret dels ciutadans aplega la secció segona del capítol II del títol I de la nostra CE¹. D’altra banda, el principi rector de la política social i econòmica que s’inclou en l’article 39 del mateix text constitucional i que determina que els poders públics han de garantir una protecció social, econòmica i jurídica de la família².

Convé, per claredat, fer l’examen separat d’aquestes matèries:

A.- Pel que fa al dret de propietat i a l’herència, l’article 33.1 de la CE en determina el reconeixement, el 33.2 palesa la funció social que és pròpia d’aquests drets, la qual els delimita, en coherència a allò que determinin les

¹ L’article 33 CE, diu: “1. Es reconeix el dret a la propietat privada i a l’herència. (...) 2. La funció social d’aquests drets en delimitarà el contingut, d’acord amb les lleis. (...) 3. Ningú no podrà ser privat dels seus béns ni dels seus drets sinó per causa justificada d’utilitat pública o d’interès social, mitjançant la corresponent indemnització i de conformitat amb allò que les lleis disposin”

² L’article 39 CE diu: “1. Els poders públics asseguruen la protecció social, econòmica i jurídica de la família. (...) 2. Els poders públics asseguruen també la protecció integral dels fills, iguals davant la llei amb independència de la filiació, i de les mares, sigui quin sigui el seu estat civil. La llei farà possible la investigació de la paternitat. (...) 3. Els pares han de prestar assistència completa als fills tinguts dins o fora del matrimoni, durant la minoria d’edat i en els altres casos en què la llei els hi obligui. (...) 4. Els infants gaudiran de la protecció prevista en els acords internacionals que vetllen pels seus drets.”

lleis que els regulen i el 33.3 sanciona un seguit de garanties enfront de la privació del dret que, en definitiva, suposen el reconeixement de la institució de l'expropiació forçosa. La primera qüestió que ens fa parar l'atenció és la ubicació del dret a la propietat privada i a l'herència en el text de la CE. Hem de fer notar que, d'una banda, aquests drets formen part del capítol referit als drets i a les llibertats però no romanen integrats en la secció primera que acull els drets fonamentals i les llibertats públiques sinó que són inclosos entre el grup, com hem dit, dels drets i deures dels ciutadans. Sens dubte, aquesta col·locació constitucional ens indica, en primer lloc, que aquests dos drets tenen un caràcter essencial en la cultura econòmica i social del nostre país i que són bàsics perquè el sistema econòmic de lliure mercat pugui funcionar, però, en segon lloc, indica que, com ens recorda la Doctrina especialitzada³, el dret de propietat es considera un dret "estatutari", és a dir, una institució jurídica objectiva amb les limitacions derivades de la funció social que ha d'acomplir. Per això en l'actualitat, més que del dret individual de propietat clàssic, que recull el Codi Civil (CC)⁴, parlem de drets de propietat que tenen una regulació diversa segons l'objecte sobre el qual es projecta l'esmentat dret i, fins i tot, del negoci jurídic pel qual s'obté el dret de propietat (immobiliària, intel·lectual, financera, compartida, etc.). El Tribunal Constitucional ha determinat que la funció social de la propietat és part del mateix dret i no és un límit extern que s'imposa a la tinença i exercici del dret⁵. Dins d'aquesta línia es troba la jurisprudència del Tribunal Suprem, que ha considerat que el dret de propietat és modificable per les lleis i, per tant, qui n'és el titular té únicament les facultats que, en cada cas, la norma

³ Ruiz-Navarro, J.L. *Sinopsis artículo 33 de la CE*. Vegis plana web Congrés dels Diputats. www.congreso.es

⁴ Article 348: "La propiedad es el derecho de gozar y disponer de una cosa, sin más limitaciones que las establecidas en las leyes. (...) El propietario tiene acción contra el tenedor y el poseedor de la cosa para reivindicarla."

⁵ La Sentencia del TC 37/1987, de 26 de maig, determina respecte del dret de propietat el següent: "su contenido esencial no puede hacerse desde la exclusiva consideración subjetiva del derecho o de los intereses individuales que a éste subyacen, sino que debe incluir igualmente la necesaria referencia a la función social, entendida, no como mero límite externo a la definición de su ejercicio, sino como parte integrante del derecho mismo."

reconeix (STS 7-11-1988, 2-11-1989 o 5-11-1996). Per tant, les lleis han de ser sensibles a la funció que, en cada cas, aconsegueix la propietat obtinguda.

En la línia de repàs al marc jurídic bàsic de la propietat i l'herència, hem de recordar que ambdues són institucions jurídiques centrals del dret civil, entès com a branca jurídica de coneixement i de regulació. I que el dret civil és absolutament fonamental per entendre la cultura jurídica del nostre país i les peculiaritats regulatives en la matèria dels territoris espanyols, que recullen els estatuts d'autonomia⁶. En efecte, la llei fonamental del dret civil és el Codi civil, que perfila les normes reguladores del dret privat o civil *comú* a tot el territori de l'Estat. A la vora del dret civil comú, ens trobem els drets "forals", que són el conjunt arrelat d'institucions jurídiques peculiars d'un territori enfront de la uniformitat de la llei codificada i que són la base de les lleis que compilen les esmentades peculiaritats. Sigui civil o sigui foral la font formal d'aplicació reguladora de les institucions de la propietat, i especialment de l'herència, ens toparem amb multitud de situacions regulades que afecten a l'exercici del dret de propietat. Des d'aquest punt de vista, si entenem que el dret de propietat conforma i dóna solidesa a la idea de patrimoni⁷, entendrem que hi haurà situacions en les quals la propietat se'ns mostrarà amb tot la seva potència, com un dret que s'exerceix plenament sobre les coses que componen el patrimoni (un dret real ple) per una sola persona i, en altres ocasions, deslligat de característiques que són part essencial del seu contingut (dret real limitat) ofertes a altres persones que en són beneficiàries (usdefruit) o, fins i tot, la possibilitat que la propietat

⁶ L'article 10.23 de l'Estatut d'Autonomia de les Illes Balears (EAIB) que el considera matèria de competència exclusiva de la comunitat autònoma. Aquesta competència es desplega a través del Text Refós de la Compilació del dret civil de les Illes Balears, aprovat com a Decret legislatiu 79/1990, de 6 de setembre (BOCAIB núm. 120, de 2 d'octubre), que el declara de preferent aplicació, en les matèries que el regula, respecte del Codi civil en l'article 1.

⁷ Sense entrar en polèmiques i des del punt de vista jurídic podem opinar de manera semblant a Díez Picazo, que el patrimoni és "...el conjunto de relaciones jurídicas activas y pasivas pertenecientes a una persona que poseen un valor económico". Sistema de Derecho Civil. Tecnos: Madrid, 1978. Pàg. 433.

sigui exercida en condomini, és a dir, que la cosa objecte de propietat pertanyi al mateix temps a més d'una persona.

Conseqüentment, la possibilitat de transmetre bens patrimonials individualment considerats o, a més, la possibilitat de transmetre un patrimoni sencer, crearà diverses posicions jurídiques, és a dir, l'articulació de negocis jurídics amb graus de complexitat jurídica molt distinta. Igualment ens obrirà la porta a considerar les formes de transmissió de la propietat i a veure que podem fer-ne grans divisions. Si partim de la consideració de la vida o la mort de les persones que intervenen en el negoci jurídic veurem que hi ha negocis jurídics entre vius ("inter vivos") o per causa de mort ("mortis causa") i que, evidentment, l'herència se situa en aquest últim grup, i el testament o la successió intestada fan d'instruments formals de transmissió. Si el nostre punt de vista se centra en les prestacions i contraprestacions que es fan les persones que formen part d'un negoci jurídic, podem distingir els negocis jurídics onerosos (de la paraula llatina "onus", càrrega), en els quals cada part proporciona a l'altra una utilitat o avantatge patrimonial a canvi d'obtenir o d'esperar obtenir una utilitat corresponent (per exemple, la compravenda que suposa el lliurament d'un preu a canvi d'una cosa), dels negocis lucratiu, en els quals la prestació d'una part no es compensa amb el sacrifici de l'altra (com, per exemple, la donació o el préstec sense interès).

B.- Quant la regulació de la família que fa l'article 39 de la CE, cal destacar que es troba dins del que la Doctrina⁸ denomina drets socials i que, per això, corresponen a una etapa històrica pròxima a l'actual. L'arribada als textos constitucionals de drets que tinguin aquest contingut és pròpia del segle XX i a Espanya podem citar com a precedent l'article 43 de la Constitució de la II República. La protecció a la família està regulada a d'altres textos constitucionals del nostre entorn, com són l'article 36 de la Constitució

portuguesa, l'article 29 de la Constitució italiana o el preàmbul de la Constitució francesa de 1958. Quasi totes les regulacions, inclús la nostra, s'inspiren en textos internacionals fonamentals com són l'article 24 del Pacte internacional de drets civils i polítics, l'article 10.3 del Pacte internacional de drets econòmics, socials i culturals i la Declaració de drets de la infància, proclamada per l'Assemblea de l'ONU de 20 de novembre de 1959.

Si hom repassa el contingut de l'article 39 se n'adona de la coincidència d'un seguit de trets definidors, que són els següents:

- En primer lloc, de l'article 39.1 no és deduïble que l'única família digna de protecció és la nascuda d'una relació matrimonial tradicional. Una posició interpretativa restrictiva tendria com a conseqüència l'exclusió de la protecció dels fills nascuts fóra del matrimoni, la qual cosa seria contrària a la no discriminació per raó de filiació.
- La protecció que dispensa la CE a la família s'estén més enllà del cercle paternal/familiar i abasta la relació que mantenen els avis i els néts.
- La protecció de la família, des del punt de vista material, s'ha d'estendre en l'àmbit social –per exemple el dret a la intimitat familiar o la intervenció del pares en l'educació dels fills de l'article 27 de la CE i totes les manifestacions del dret laboral i de seguretat social destinades a la protecció directa i indirecta de la família–, l'econòmic –com per exemple la consideració alimentària del salari que fa l'article 35 de la CE– i el jurídic –consistent en la consideració preferent que determinades matèries tenen a l'hora d'iniciar procediments normatius, com són la protecció de la joventut i la infància de l'article 20.4 de la CE o la limitació de la declaració judicial per raó de parentesc que sanciona l'article 24.2 CE.

⁸ Vegis Aranda Álvarez, E. a la pàgina web esmentada. Sobre l'article 39 CE.

Sens dubte la combinació dels valors jurídics –que hem repassat breument–, des del punt de vista tributari no poden ser, de cap manera ignorats. En efecte, hem de recordar que la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària (LGT) disposa en l'article 2.1, paràgraf segon, que els tributs, a banda de servir per obtenir els recursos necessaris per el sosteniment de les despeses públiques, poden servir com a instruments de la política econòmica general i per atendre la realització dels principis i fins que la CE conté. Dins d'aquesta línia de raonament existeixen pronunciaments en les sentències del Tribunal Constitucional (STC). Val com a mostra del que acabam de dir la STC 45/1989, de 20 de febrer, que resol una qüestió d'inconstitucionalitat respecte del text de la Llei reguladora de l'Impost sobre la renda de les persones físiques (IRPF). En aquesta sentència es qualifica d'inconstitucional la consideració com a subjecte d'imputació únic a la unitat familiar, és a dir, la família com a unitat contribuent. El raonament és que un subjecte sotmès a la tributació de l'IRPF no ha de pagar més impost perquè forma part d'una unitat familiar del que pagaria en cas que la seva renda fos considerada individualment. Si fos així, no només hi hauria un tractament discriminatori, contrari a l'article 14 de la CE, sinó que, al seu torn, es perjudicaria a la família que no rebria la protecció econòmica que ha de tenir. El TC considera que qualsevol norma que incideix sobre la família ha de ser coherent amb la CE i, per això, respectuosa amb la concepció constitucional. D'altra banda considera que la regulació tributària de la família no pot suposar una desincentivació de l'obtenció de renda. És a dir, que la protecció econòmica de la unitat familiar es mou de manera mediata en procurar l'acumulació de renda.

La consideració del caràcter social que la propietat privada i l'herència han de complir justifica la tributació a la qual estan sotmeses, però, al mateix temps, la interpretació dels preceptes constitucionals i de les lleis ordinàries, en raó del que disposen els principis rectors de la política social i econòmica, entre els quals s'hi troba l'article 39 CE, condueix cap a un tractament

diferenciat de les rendes i increments patrimonials obtinguts a través o en raó del nucli familiar i, per això, a l'elaboració de normes com l'Avantprojecte sotmès a anàlisi.

II.- L'impost estatal de successions i donacions (ISD) està regulat en la Llei 29/1987, de 18 de desembre (BOE núm. 303, de 19 de desembre). Ens sembla convenient per poder analitzar la norma que es projecta, fer una anàlisi breu i esquemàtica de la llei estatal.

L'ISD és un impost directe que té el caràcter complementari de l'IRPF. Grava les adquisicions gratuïtes de les persones físiques, i és directe perquè s'aplica en el moment en el qual es produeix el fet causant de la transmissió patrimonial i s'incrementa la capacitat de pagament del subjecte passiu.

Des del punt de vista tècnic podem dir, en resum, que estam davant d'un impost directe, personal, subjectiu i progressiu que grava els increments patrimonials obtinguts a títol lucratiu per les persones físiques.

El fet imposable de l'ISD són:

- Les adquisicions de béns i drets per herència, llegat o qualsevol altra títol de successió, és a dir, "mortis causa".
- L'adquisició de béns i drets per donació o per qualsevol altra negoci jurídic gratuït i "inter vivos".
- La percepció de quantitats com a beneficiaris de contractes d'assegurances de vida.

Els subjectes passius de l'ISD són:

- Els causahavents, hereus o legataris, és a dir, les persones beneficiàries del cabal d'una herència.

- El donatari o beneficiari de la donació, és a dir, aquella persona que rep “inter vivos”, els bens patrimonials.
- Els beneficiaris dels contractes d’assegurança que reben la quantitat prevista, un cop traspassat el contractant de la pòlissa.

La base imposable està constituïda de la manera següent:

- En cas de transmissions “mortis causa”, és el valor net de l’adquisició individual que fa cada un dels causahavents. És a dir, el valor real dels béns i dels drets un cop restades les càrregues i despeses deduïbles.
- En cas de donacions i resta de transmissions lucratives “inter vivos”, és el valor net –en el sentit expressat– dels béns adquirits pel donatari.
- En cas d’assegurances de vida, són les quantitats percebudes pel beneficiari, les quals s’acumulen als altres béns rebuts com a porció hereditària.

Per formar la base imposable es poden fer deduccions. Són deduïbles, el deutes acreditats, els deutes per tributs de qualsevol naturalesa, les despeses de malaltia, enterrament i funeral del causant, i les despeses dels litigis derivats de l’herència.

A la base imposable determinada se li poden aplicar reduccions en raó del grau de parentesc del causahavent amb el causant o del beneficiari amb el donant. Aquests graus s’ordenen en quatre grups: Grup I (descendents i adoptats menors de vint-i-un anys) Grup II (descendents de vint-i-un anys o més anys, cònjuges, ascendents o adoptants), Grup III (col·laterals de segon i tercer grau, ascendents o descendents per afinitat) i Grup IV (col·laterals de quart grau, graus més distants o estranys). També s’ha de tenir en compte que està prevista una reducció quan l’adquisició es faci per una persona amb minusvalidesa física, psíquica o sensorial. Un cop aplicades les deduccions i reduccions obtenim la base liquidable.

A la base liquidable se li aplica un tipus de gravamen, és a dir, un percentatge, en raó d'una escala progressiva, la qual cosa ens dóna la quota tributària. A aquesta quota se li aplica un coeficient multiplicador que depèn del patrimoni obtingut i que es distint en raó del grup de parentesc. D'aquesta operació resulta el deute tributari.

La gestió documental de l'ISD, lloc de pagament, termini de presentació i documentació, responen a dinàmiques que tenen en compte el veïnatge del subjecte passiu, tot distingint si es tracta de successions o donacions i amb les particularitats de la documentació que les instrumenta.

IV. Observacions particulars

I.- Com és costum que s'ha convertit en norma tractarem, en primer lloc, les qüestions de caire formal i de procediment i, en les observacions particulars següents, entrarem en els aspectes concrets del text normatiu:

A.- Aquesta és la primera ocasió que el CES té l'oportunitat de dictaminar sobre una norma legal de naturalesa tributària, la qual cosa ens satisfà i així volem que consti. En dues altres ocasions el Consell ha emès dictamen respecte de normes reglamentàries reguladores de tributs, però aquesta és la primera llei tributària que podem analitzar⁹. La poca producció de dictàmens en la matèria no es deu a la relativa novetat institucional del CES, ni a la poca tradició de consulta que encara hi ha entre els òrgans directius i tècnics de les diverses conselleries del Govern. La raó es troba en què,

⁹ Dictàmens 1/2001 i 20/2002, ambdós sobre el reglament de l'impost sobre les estades a empreses turístiques d'allotjament, destinat a la dotació dels fons per a la millora de l'activitat turística i la preservació del medi ambient.

respecte del món jurídic dels tributs, les normes que els regulen rauen normalment en les lleis de pressuposts i en les anomenades lleis d'acompanyament. Per aplicació estricta de les normes reguladores del Consell, l'avantprojecte de llei de pressuposts està exempt del dictamen preceptiu (article 2.1.a) paràgraf primer de la Llei 10/2000, de 30 de novembre) i les modificacions o especificacions normatives que en matèria tributària es fan a la llei de pressuposts no se sotmeten a aquest tràmit, si més no de manera voluntària o facultativa. Pel que fa a les lleis d'acompanyament, el criteri reiterat d'aquest CES és que han de ser objecte de consulta preceptiva, però mai, des de la constitució del Consell, s'ha sol·licitat el nostre dictamen. No volem que ningú no pugui pensar que l'absència de sol·licitud del dictamen en aquesta matèria és un ús tradicional que s'ha convertit en un costum, que ha esdevingut en una norma, i que tot plegat suposa la nostra conformitat institucional i, per tant, reiteram la nostra voluntat d'emetre dictamen preceptiu respecte d'aquestes matèries que són de gran importància econòmica i social, siguin regulades a les lleis d'acompanyament o a lleis autònomes i singulars com és el cas present.

B.- Un cop examinat l'expedient que acompanya l'Avantprojecte de llei, igualment hem de manifestar la nostra satisfacció per la rigorosa conformació que té i pel compliment exacte de la legislació reguladora del procediment de sol·licitud de dictamen al Consell, fins assolir el que, plàsticament, qualificaríem de pulcritud tècnica. Això no obstant, ens ha cridat l'atenció l'admissió expressa de certes mancances que ens semblen importants, les quals només es poden justificar en atenció a la urgència de tramitació. S'admet en el punt tercer de la Resolució del conseller d'Economia, Hisenda i Innovació, del 2 de febrer de 2006, que s'ha de sotmetre l'Avantprojecte de llei a dictamen del CES i que "...una vegada emès aquest dictamen, i en el moment d'elevat l'avantprojecte definitiu al Consell de Govern per a la seva aprovació, s'elabori, per part de la Direcció General de Tributs i Recaptació, una memòria explicativa i una memòria

econòmica que, juntament amb el projecte de llei corresponent i la resta d'antecedents, s'han de presentar davant el Parlament de les Illes Balears en els termes que preveu l'article 46.3 de la Llei 4/2001, de 14 de març, del Govern de les Illes Balears". Respectuosament volem dissentir d'aquest criteri. Hem d'admetre que la voluntat manifestada per la Conselleria és favorable a la sol·licitud del dictamen, la qual cosa mereix, com hem dit, la nostra satisfacció. Però, considerem que la manca de l'estudi econòmic – pendent de la consideració d'oportunitat que es faci per la Conselleria, segons l'article 36.1 de la Llei 4/2001, de 14 de març del Govern– dificulta de manera molt important el coneixement de l'impacte financer que poden tenir les normes de reducció i bonificació que són l'objecte de la norma projectada i, per tant, ens obliga a formular la nostra opinió amb una base informativa limitada. Base informativa que forçosament ja ha de tenir hores d'ara la Conselleria, atenent a que moltes de les mesures de reducció de la càrrega tributària ja són vigents en l'actualitat a través de normes anteriors autonòmiques o estatals.

Igualment volem fer constar que ens semblaria adequat que s'hagués fet el tràmit –tot i que exempt de preceptivitat– de les consultes sectorials prèvies a la sol·licitud del dictamen. Com hem dit en nombroses ocasions el dictamen no substitueix les consultes sectorials¹⁰. Consultes que potser haguessin dotat a l'Avantprojecte de perspectives aplicatives millors o més pròximes a la realitat sectorial, tot i que gran part del seu contingut normatiu provingui de lleis que ja són vigents en l'actualitat.

II.- Considerem interessant fer un comentari general respecte de la totalitat de la norma, que ajuda a qualificar-la i a entendre el seu sentit.

Aquest avantprojecte de llei regula un impost cedit per l'Estat a les comunitats autònomes. La cessió no atorga ni als governs ni als parlaments

autonòmics una llibertat absoluta de regulació. La capacitat normativa s'ha de moure dins el marc de la Llei orgànica de finançament de les comunitats autònomes (LOFCA) i, especialment, dins els límits prevists en la Llei 21/2001, de 27 de desembre, que regula mesures fiscals i administratives del nou sistema de finançament de les comunitats autònomes. Per tant, el primer que ha de quedar clar és que aquesta llei no crea un impost autonòmic nou, sinó que desplega determinats aspectes d'un impost d'origen estatal que poden ser controlats, fins el punt de graduar-ne la intensitat, per part de les comunitats autònomes. Els aspectes concrets de regulació autonòmica són, segons l'article 40 de la Llei 21/2001, els següents:

- Reduccions de la base imposable.
- Tarifa de l'impost.
- Quanties i coeficients del patrimoni preexistent.
- Deduccions i bonificacions de la quota.
- Aspectes de gestió i liquidació de la quota.

Per tant, aquesta és una norma tributària autonòmica dins dels marges regulatius del dret de l'Estat. Aquests marges suposen límits insuperables, que condicionen amb força el contingut de la norma.

La llei projectada pretén ser un text de consolidació d'altres textos legals reguladors de l'ISD apareguts a les lleis d'acompanyament dels pressuposts, a les Illes Balears. Així doncs, la raó de part dels preceptes inclosos en l'Avantprojecte és la d'assegurar la vigència, a través de la integració i derogació, de normes reguladores de l'ISD procedents d'aquestes lleis d'acompanyament i, fins i tot, d'aclarir la vigència d'altres normes col·laterals que, igualment, formen part de les lleis d'acompanyament pretèrites. Des d'aquest punt de vista d'anàlisi cal destacar que l'Avantprojecte aconsegueix una tasca de clarificació i de garantia

¹⁰ Vegis Dictamen 6/2002 i, especialment, Dictamen 9/2002.

de la seguretat jurídica molt meritòria i destacable i millora la qualitat reguladora de l'ISD.

Finalment, l'Avantprojecte de Llei és la resposta a l'encàrrec formal que la Llei 13/2005, de 27 de desembre, de mesures tributàries, fa al Govern en la Disposició final primera: presentar al Parlament un projecte de Llei que reguli la reforma de l'ISD, en l'àmbit de limitacions que marquen les lleis estatals que hem esmentat. Per tant, la Llei és conseqüència del compliment d'una altra llei, d'un mandat del Parlament. Compliment que es fa dins dels marges temporals fixats.

III.- En l'anàlisi del text de la norma seguirem el seu ordre estructural i, com és habitual en els nostres dictàmens, no reproduïrem el seu text més que en els casos que ho considerem necessari. Les aportacions que seguidament es puguin fer, s'han d'entendre com a possibilitats de millora de la norma, tant pel que fa als aspectes purament textuais, com als aspectes jurídics o d'oportunitat de les disposicions que conté.

L'exposició de motius acompanya en escriure la funció que li és encomanada per la Llei del Govern i per les recomanacions que s'han dictat en la matèria. És a dir, es tracta d'un text meticulós en el qual s'explica detalladament el contingut normatiu de la llei que presenta i, per això, és prou informatiu i pot servir d'element valuós d'interpretació dels preceptes que inclou la norma.

Com hem dit, el títol I està dedicat a les "Adquisicions per causa de mort", i consta de quatre capítols que s'estenen de l'article 1 al 20. Els capítols es dediquen, en coherència a la legislació estatal a les qüestions següents:

a.- Capítol I "Reduccions de la base imposable", per causa de mort, articles 1 al 12.

Com és preceptiu, la norma autonòmica no defineix que es considera base imposable als efectes de l'ISD, ja que aquest concepte està inclòs en la llei estatal. En la futura norma autonòmica simplement s'inclouen les reduccions de la base imposable per obtenir la base liquidable. És a dir, les reduccions del valor econòmic o patrimonial dels bens obtinguts en raó de determinades circumstàncies concurrents en els subjectes passius de l'impost (parentiu, discapacitat) i en els béns obtinguts per causa de mort (habitatge habitual, patrimoni històric, sòl rústic). Com és de veure, atès el que disposa l'article 1.2 de l'Avantprojecte, aquests reduccions es consideren millores de les reduccions previstes en la llei estatal, llevat de la reducció prevista en l'article 12 del text projectat, que inclou el cas de "Reducció per adquisició de determinats béns i participacions en àrees de sol rústic protegit o en àrees d'interès agrari", la qual es considera una reducció pròpia de les Illes Balears. Per tant, les millores autonòmiques de les reduccions no substitueixen les reduccions estatals les quals són aplicables, com diu l'article 20.1 de la llei estatal, de manera molt clara: en primer lloc s'han d'aplicar les de l'Estat i a continuació les de les comunitats autònomes.

Aquestes millores de les reduccions estatals de la base imposable i la millora pròpia precitada, no són cap novetat. Són vigents i estan presents en el món tributari de la nostra comunitat autònoma, si bé amb continguts lleugerament diferents. La Llei 8/2004, de 23 de desembre, de mesures tributàries, administratives i de funció pública, que és la llei d'acompanyament de la corresponent als pressuposts del 2005, inclou en el títol I "Normes tributàries", capítol I "Tributs cedits", la secció tercera dedicada a l'ISD. Els articles 8 a 16 d'aquesta secció ja inclouen, "grosso modo" les millores de reducció i la millora pròpia. D'altra banda, hem de tenir el compte que l'article 20 de la llei estatal de l'ISD, en determinar la base liquidable recull tot un seguit de supòsits que, en definitiva, són els que la futura llei autonòmica tracta. Això no obstant, la legislació projectada determina el següent:

- S'unifiquen i sistematitzen en l'article 2 les reduccions per parentiu, que s'ubiquen en l'article 13 de la dita llei d'acompanyament, distingint els quatre grups previstos en l'ISD estatal. Pel que fa a les persones que componen el grup I es manté l'actual reducció de 25.000 Euros, tot incorporant-ne l'increment de 6.250 Euros per a les persones menors de 21 anys, per cada any de distància que hi hagi amb la dita edat (la llei estatal preveu 15.956,87 Euros i 3990,72 Euros, respectivament). Això no obstant, es limita a un màxim de 50.000 Euros (47.858,59 Euros l'estatal). Per a les persones del grup II no hi ha graduació per l'edat i la reducció és única, de 25.000 Euros (15.956,87 Euros en la regulació estatal). A les persones dels grups III i IV la legislació autonòmica projectada els hi reconeix una reducció de 8.000 i 1.000 Euros, respectivament. Aquestes últimes reduccions no es troben dins del text de la llei d'acompanyament del 2005. Ens sembla que la reducció prevista al grup IV per a persones externes a la família és incoherent amb l'esperit de la norma i no hauria d'existir. La seva eliminació podria afavorir la reconsideració del límit màxim de reducció previst pels subjectes inclosos en el grup I, augmentat la quantia del límit. Recordam que la llei estatal en el grup IV, quan es tracta de persones col·laterals de quart grau, graus més distants i externs no hi ha reducció.

- Pel que fa a la reducció per minusvalidesa que contempla l'actual article 11 de la llei d'acompanyament que hem citat, l'article 3 de l'Avantprojecte en suposa una reforma substancial, tot distingint normes de reducció distintes, segons sigui la causa de discapacitat física o psíquica i el grau que presenti. En l'actualitat, la millora de la reducció es limita als drethavents discapacitats amb un grau superior al 65 % i es fixa en un màxim de 300.000 Euros. A partir de la vigència de la llei projectada si la minusvalidesa és física, superior al 33% i inferior al 65%, la millora de la reducció és de 48.000 Euros i en cas que sigui igual o superior al 65%, de 300.000 Euros. En canvi, tota minusvalidesa psíquica

a partir del 33% mereix la millora dels 300.000 Euros. En general, hem de considerar que tota mesura que doni suport a les persones discapacitades ha de ser ben rebuda. La llei estatal, de la seva banda, determina 47.858,59 Euros de reducció pels discapacitats d'entre un 33% i fins a un 65% i de 150.253,03 Euros per aquells que tinguin una minusvalidesa igual o superior al 65%.

- L'article 4 regula la millora de la reducció per l'adquisició "mortis causa" de l'habitatge habitual. En general, podem dir que aquest precepte segueix la pauta normativa de l'article 8 de la dita llei d'acompanyament del 2005: reduir al 100% del valor de l'habitatge, però, amb el límit de 123.000 Euros, sempre i quan el drethavent no alieni el bé rebut en un termini determinat. En aquest últim aspecte, la llei projectada inclou una novetat destacable, el termini de manteniment de la propietat immobiliària que és de deu anys es redueix a cinc anys. A més, l'article 4.3 inclou tot un seguit de normes d'aplicació que determinen solucions a qüestions particulars (com per exemple la desmembració de la propietat per la constitució de l'usdefruit hereditari) o als dubtes d'interpretació més freqüents. En general, podem dir que la redacció de l'article és correcta, ara bé, ens hem de plantejar que el màxim fixat per a la reducció de 123.000 Euros és poc realista, atès el preu actual de l'habitatge a les Illes Balears i, per tant, s'hauria de reconsiderar a l'alça. Sobre tot si tenim en compte que la llei estatal ja preveu que la reducció per aquest capítol és del 95% i el límit màxim de reducció és de 122.606,47 Euros. Una de les possibles millores que es podrien introduir respecte d'aquest límit és diferenciar entre l'habitatge habitual en sòl urbà i l'habitatge ubicat en sòl rústic i preveure un límit distint per a cada un d'ells que afavorís el manteniment d'habitatges tradicionals en sòl rústic i evités la despoblació del camp.

- En l'article 5 es recull la possibilitat reductiva de les quanties derivades d'assegurances de vida del causant, a favor dels dretshavents que siguin el cònjuge, descendents o ascendents: ha de ser única per cada beneficiari, encara que el causat tengui més d'una assegurança, és del 100% però està limitada a 10.000 Euros. Aquest és un supòsit no regulat expressament en la llei d'acompanyament que ens serveix de referència, però que està regulat en la llei estatal. En efecte, l'article 20.2.b de la llei estatal de l'ISD, determina una reducció també del 100% però que només arriba als 9.195,49 Euros. En tot cas, consideram que la quantia prevista de 10.000 Euros és molt baixa i que s'hauria d'apropar a les quanties mitjanes que s'inclouen en els barems pels quals es fixen les indemnitzacions per mort¹¹.

- L'article 6 disposa la reducció del valor d'adquisició de béns i drets afectats a una activitat econòmica, sigui empresarial o professional, quan aquesta adquisició beneficiï al cònjuge o descendents del causant. Amb independència de la complexitat del supòsit de fet de la norma, en el qual es té en compta el règim d'exempcions de la llei de l'impost sobre el patrimoni i el fet que el traspàs patrimonial suposi la consolidació d'una propietat gravada per un usufruct, cal dir que la reducció arriba fins el 95%. Percentatge que es manté a favor dels ascendents i col·laterals en cas que no hi hagi descendents. La mateixa norma inclou l'article 7 però pels casos en què el bé rebut siguin participacions en l'empresa, negoci o entitat afectada. I l'article 8 disposa una norma comuna als anteriors articles, consistent en el manteniment pels beneficiaris, durant cinc anys, dels béns rebuts, abstenint-se de fer-ne alienació, de manera semblant a allò previst per a l'habitatge habitual heretat. En aquest cas es manté la norma prevista en l'article 9 de la llei d'acompanyament de referència, que preveu un termini de cinc anys d'abstenció d'alienació. Ara bé, en cas que aquest límit no es respecti els beneficiaris hauran de pagar "...la

¹¹ Resolució de 24 de gener de 2006 (BOE núm. 29 de 3 de febrer).

part de l'impost que s'hagi deixat d'ingressar com a conseqüència de la reducció practicada i els interessos de demora" (article 8.3). Norma que resulta completament lògica. Aquests preceptes, inclosa la reducció, estan clarament inspirats en l'article 20.2.c de la llei estatal. Això no obstant, consideram que la comunitat autònoma hauria de millorar el percentatge de la reducció, que ja és del 95% tant en l'àmbit estatal com en l'autonòmic, incrementant-ne el seu impacte fins al 99%.

- Els articles 9 i 10 tracten de la transmissió "mortis causa" de béns que formen part del patrimoni històric. En l'article 9 el supòsit de fet es concreta als béns que són patrimoni històric o cultural de les Illes Balears; en aquest cas la reducció és del 99% amb els mateixos requisits de permanència en la titularitat que hem vist. En canvi si els béns formen part del patrimoni històric espanyol o d'altres comunitats autònomes, la reducció és la prevista en l'article 20.2.c, paràgraf quart, de la llei estatal, és a dir, d'un 95%.
- L'article 11 regula, en l'àmbit de la comunitat autònoma, el supòsit específic previst en l'article 20.3 de la llei estatal. És a dir, quan en un termini relativament curt hi ha varies successions "mortis causa" respecte d'un mateix patrimoni hereditari. La llei autonòmica, igual que l'estatal permeten la deducció de l'import de l'abonat prèviament per l'ISD en la base imposable actual. La llei autonòmica projectada, respecte de l'estatal, permet que aquesta operació s'estengui als abonaments d'imposts fets en un termini de 12 anys, millorant el benefici estatal que només és de 10 anys.
- Com hem dit, l'article 12 recull una reducció pròpia. El text dels nombres 1 i 2 d'aquest article constitueixen el text de l'article 14 de la llei d'acompanyament de referència. Això no obstant, l'article 12.3, especifica la documentació a través de la qual el subjecte passiu pot provar que la

conformació de part o de tot el cabal hereditari és un terreny que pertany a una àrea de sòl rústic protegit, és un greuge que comporta la reducció del 95% . Respecte d'aquesta reducció considerem que el benefici s'ha d'estendre a les finques ubicades en "àrees de sòl rústic comú", perquè tenen idèntiques característiques tant urbanístiques com agràries que les "àrees de sòl rústic protegit" o les "àrees d'interès agrari". Entenem, a més, que el percentatge de la reducció que se situa en el 95%, s'hauria de revisar i situar-se en el 99%. I igualment entenem que s'ha de reduir al 10% la porció del 33% d'afectació de la declaració de la qual ens parla l'article.

b.- Respecte del capítol II "Tarifa i quota íntegra", articles 13 i 14, hem de dir que segueix les pautes que disposen els articles 21 i 22 de la Llei estatal. Això no obstant, cal destacar que allò que la Llei estatal denomina "quota tributària", en la Llei autonòmica projectada es denomina "quota íntegra corregida" i que, a diferència dels textos legals estatals –almanco els que hem manejat–, consta l'escala de la tarifa de l'ISD en Euros.

c.- Examinarem conjuntament el capítol III "Bonificacions i reduccions de la quota", articles 15 al 19 i el capítol IV "Quota que s'ha d'ingressar", article 20. Amb aquests dos capítols s'acaba el tractament que fa l'ISD de les transmissions per causa de mort. El capítol III es divideix en dues seccions. En la primera es parla de "Bonificacions" (articles 15 i 16) i en la segona de "Deduccions" (articles 17 a 19). L'article 15 determina què és quota bonificada, entenent que és el resultat de l'aplicació a la quota íntegra corregida de les bonificacions estatals i després de les autonòmiques. L'article 16 de l'Avantprojecte determina que l'autonòmica és, per a les persones del grup I, del 99% sobre la quota íntegra corregida, és a dir, que no s'arriba al 100% simplement per poder tenir un cert control fiscal sobre aquest tipus de transmissió. Bonificació que s'aplica amb independència del volum del béns i sense la determinació d'una quantia màxima. La norma,

simplement, reproduueix l'article 12 de la Llei d'acompanyament del 2005 a la qual ens estam referint contínuament i, per això, no suposa cap novetat. Tot i així resulta incoherent i sembla injust que aquesta bonificació es limiti als familiars del grup I (menors de 21 anys), per la qual cosa consideram que la bonificació del 99% establerta a l'article 16 s'hauria d'estendre també als subjectes passius inclosos en el grup II (majors de 21 anys).

Pel que fa a les deduccions són l'instrument a través del qual un cop se n'ha fet l'aplicació a la quota bonificada s'obté la quota líquida. Les deduccions són estatals i autonòmiques i, com ja hem dit, primer s'apliquen les estatals i després les autonòmiques. Doncs bé, l'article 18 de la llei autonòmica futura inclou la reproducció literal dels dos primers nombres de l'article 23 de la llei estatal, que tracten sobre la deducció per doble imposició internacional. Una reproducció que sembla innecessària i que pot produir certa confusió aplicativa si, com és probable, en un futur, la llei estatal canvia. Per això, advocam per la reconsideració d'aquesta norma.

D'altra banda, atenent el principi de llibertat de creació de deduccions i bonificacions que sanciona l'article 23.3 de la citada llei de l'Estat, l'article 19 de la llei projectada inclou la deducció autonòmica en adquisicions per subjectes del grup I i II. S'instrumenta una fórmula de càlcul que dona claredat a l'obtenció de la deducció, la qual cosa s'ha d'acollir en satisfacció.

Finalment, l'article 20, ens aclareix que la quantitat a ingressar, com és lògic, és la quota líquida minorada per les quantitats de les liquidacions parcials o altres ingressos a compte que s'hagin fet.

Com sabem, el títol II tracta de les "Adquisicions lucratives entre vius" i consta, com el títol I, de quatre capítols que comprenen els articles 21 al 33, els quals tenen la mateixa denominació dels corresponents al títol I. Això ja ens fa pensar, com veurem, que hi ha entre els dos títols una gran similitud

de regulació, la qual cosa ens permet una anàlisi més resumida. Els capítols esmentats són els següents:

a.- Pel que fa al Capítol I “Reduccions de la base imposable”, articles 21 al 27, hem de dir que es dona en l'article 21 una definició de reducció igual a la que ja hem vist, si bé en el cas present aplicable a transmissions entre vius.

- Els articles 22 , 23 i 24 regulen de manera sistemàtica la transmissió de bens i drets afectes a activitats econòmiques o de participacions socials, sempre i quan els beneficiaris de la transmissió siguin el cònjuge o descendents. Aquesta regulació es fa tenint en compte l'estatal, és a dir, la prevista en l'article 20.6 de la Llei de l'ISD i la prevista en l'article 4.8 de la Llei de patrimoni 19/1991, de 18 de juny, la qual reproduïxen. En definitiva, el que fan aquests preceptes és mantenir la vigència de l'article 10 de la Llei autonòmica d'acompanyament que ja regula aquesta temàtica, donar a la regulació feta fins ara una millor sistemàtica –la qual cosa és d'agrair perquè serveix el principi de claredat en una matèria complexa– i “millorar” la regulació de referència ja que, fins avui, el donant d'aquests béns ha de ser una persona de 65 o més anys i, amb la futura regulació, podrà ser una persona entre els 60 i els 65 anys. S'ha de respectar pel donatari una limitació de no alienació per un termini de cinc anys. D'altra banda, opinam que l'augment suggerit (del 95% al 99%) en la reducció contemplada als articles 6 i 7 s'hauria d'aplicar també als casos dels articles 22 i 23.
- Els articles 25 i 26 de manera versemblant a les adquisicions “mortis causa”, tracten de l'adquisició lucrativa pel cònjuge o descendents dels béns que són patrimoni històric o cultural i, de manera igual al que passa amb les adquisicions per causa de mort, es preveuen reduccions del 99% si és balear o del 95% si és d'altra comunitat o espanyol. La Llei estatal,

en l'article 20.7, manté les condicions que hem vist abans per les transmissions per causa de mort.

- En l'article 27, dedicat a l'habitatge habitual es tipifiquen les donacions de pares a favor de fills o altres descendents –menors de 36 anys o que presentin uns certs graus de minusvalidesa– d'un immoble que ha de constituir el primer habitatge habitual. Aquestes transmissions tenen una reducció del 57% del valor real de l'immoble. Aquesta és una norma que incorpora certes limitacions, recollides en l'article 27.2, de les quals ens sembla que s'hauria de perfilar: en la lletra b), s'ha de reconsiderar el límit de renda de 18.000 Euros que ens sembla molt baix, en la lletra c), s'ha d'aclarir si és excloent del benefici haver tengut una residència habitual en un habitatge llogat atenent que els nostres joves són els que s'independitzen més prest de la llar familiar de tot Espanya i, en la lletra d), s'hauria de revisar el valor real de l'immoble (180.000 Euros) que sembla un poc baix i acomodar-lo als valors del mercat atès el preu actual de l'habitatge a les Illes Balears.

b.- Quant el capítol II "Tarifa i quota íntegra", articles 28 i 29, tenen, pràcticament, una redacció igual a la que hem vist respecte de les transmissions per causa de mort.

c.- Pel que fa al capítol III "Bonificacions i reduccions de la quota", articles 30 al 32, cal dir també que la regulació és pràcticament la mateixa del capítol homònim dedicat a les transmissions per causa de mort i els nostres comentaris anteriors són aplicables també aquí. El mateix hem de dir del capítol IV "Quota que s'ha d'ingressar", article 33. Això no obstant, s'ha tenir en compte que no és coherent que s'apliquin a les donacions, reduccions i bonificacions distintes a les previstes per el cas de les successions, per La qual cosa consideram que s'haurien d'aplicar les mateixes reduccions i bonificacions contemplades en el Títol I (successions) també pel cas de les

donacions (Títol II), incloent l'extensió al grup II de la bonificació del 99% establerta a l'article 16 per a adquisicions per subjectes passius inclosos en el grup I.

El títol III està dedicat a les "Obligacions formals" i s'estén de l'article 34 al 41. Respecte d'aquest títol volem fer les observacions particulars següents:

- En general, atès que les normes formals que inclou l'Avantprojecte són complementàries de les previstes en el capítol X, articles 31 i 32 de la llei estatal, es pot dir que l'aplicació i interpretació de la norma autonòmica es farà tenint en compte els criteris generals i habituals d'aplicació de les normes estatals.
- Com hem dit, en el títol III no s'hi fa cap divisió en capítols, tot i que abasta de l'article 34 al 41. Consideram que el legislador s'ha de plantejar una divisió de l'articulat en dos capítols: un que abasti la norma general de l'article 34 i l'article 35 que inclou el nucli de la qüestió, i un altre comprés per la resta de disposicions que regulen normes de naturalesa complementària.
- En els preceptes que componen l'articulat, article 35.4 i articles 40 i 41, es fan referències a les normes previstes en lleis d'acompanyament autonòmiques –Llei 11/2002 i 10/2003– sense que hi hagi una integració del text que es menciona com a referència per resoldre el supòsit aplicatiu, la qual cosa obligarà als afectats en haver d'aplicar la llei projectada a manejar dues lleis pretèrites. Consideram que el text de l'Avantprojecte ha de ser un vertader text de consolidació i, tal com s'ha fet amb la llei d'acompanyament dels pressuposts de 2005 (vegis l'article 30 d'aquesta llei que passa a ser l'article 36.1.e. de l'Avantprojecte), s'ha de fer integració i consolidació dels preceptes del 2002 i del 2003.

En el títol IV hi trobam les “Normes de gestió tributària”, que s’ordenen en dos capítols que cobreixen els articles 42 al 52. Els capítols es dediquen particularment a les matèries següents: capítol I “Liquidació de l’impost”, articles 42 al 44 i capítol II “Pagament de l’impost”, articles 45 al 52. Cal dir el que, en certa manera, ja hem dit anteriorment. Les normes del títol segueixen les pautes de gestió previstes en la llei estatal, capítol XI, articles 34 i següents. En definitiva, s’hi regulen la competència per a la gestió, les circumstàncies temporals de la gestió (terminis), la possibilitat de fer liquidacions parcials, valoracions prèvies i ajornament i fraccionament del pagament. Circumstàncies que estan ben regulades i són prou clares. Cal dir que ens ha cridat l’atenció la referència que es fa a que la competència per a la gestió i liquidació de l’ISD a les Illes Balears pugui estar en mans d’una “entitat” que, com es reconeix en l’exposició de motius, s’identifica amb una agència tributària autonòmica.

Finalment, en el títol V, es regula l’ “Aplicació del dret foral de les Illes Balears” i inclou l’article 53 i dos capítols que cobreixen des de l’article 54 fins a l’article 57: capítol I “Adquisicions per causa de mort”, articles 54 al 56 i capítol II “Adquisicions lucratives entre vius”, que inclou l’article 57. El títol s’inicia fent l’afirmació de l’aplicació del dret foral balear en els supòsits en què és aplicable, cosa respecte de la qual, evidentment, hi hem d’estar d’acord, especialment si tenim en compte el que hem dit: que la compilació balear és d’aplicació preferent al Codi Civil (article 1 de la compilació). Els preceptes posteriors són reproduccions literals de preceptes que estan en l’esmentada compilació: l’article 55 aplega la regulació –total o parcial– dels articles 42 a 45 i el 53 de la nostra llei de dret civil, l’article 56 conté una reproducció dels articles 79 i 84 de la dita compilació i l’article 57 ens determina la condició d’institució pròpia del dret de successions de la donació universal prevista –com reconeix el mateix article– en els articles 8 a 13 de la mateixa compilació, cosa innecessària perquè aquesta institució està inserida en el títol II de la llei civil balear que s’anomena “De les

successions”. En definitiva, hem de considerar que tot aquest títol V de l’Avantprojecte és revisable i que es pot reduir a un article que en forma d’advertència, faci el recordatori de l’aplicació preferent del dret civil propi de les Illes Balears.

Quant la Disposició addicional única que recull el “Tractament fiscal de les parelles estables” ens sembla, atesa la relativa novetat de la regulació d’aquesta peculiar unió, que és necessària i que atorga claredat a la matèria.

Pel que fa a la Disposició derogatòria única que determina les “Normes que es deroguen” i la Disposició final única que es diu “Entrada en vigor” que es fixa l’1 de gener de 2007, consideram que són correctes.

V. Conclusions

Al llarg del dictamen s’han donat les diverses opinions d’aquest Consell sobre l’Avantprojecte de Llei de reforma de l’impost sobre successions i donacions.

El secretari general

Pere Aguiló Crespí

Palma, 27 de març de 2006

Vist i plau

El president

Francesc Obrador Moratinos

VOT PARTICULARQUE FORMULEN ELS CONSELLERS DEL GRUP SEGON (CC.OO. i UGT) AL DICTAMEN 3/2006 DEL CONSELL ECONÒMIC I SOCIAL DE LES ILLES BALEARS RELATIU A L'AVANTPROJECTE DE LLEI DE REFORMA DE L'IMPOST DE SUCCESSIONS I DONACIONS

En relació amb el Dictamen aprovat pel Consell Econòmic i Social de les Illes Balears en la seva sessió de data 27 de març de 2006, relatiu a l'avantprojecte de llei de Reforma de l'Impost de Successions i Donacions, els consellers del Grup Segon pertanyents a CC.OO. i UGT presenten el següent vot particular de conformitat amb l'article 41 del Reglament d'Organització i Funcionament del Consell Econòmic i Social de les Illes Balears, aprovat pel Ple el 25 de setembre de 2001 – BOIB núm. 140, de 22 de novembre de 2001.

Els Consellers que emetem aquest vot particular no ens sentim identificats amb el Dictamen aprovat sobre el dit avantprojecte de llei, particularment pel que fa a les aportacions que s'efectuen, perquè entenem, al marge de les opinions que més endavant s'exposen, que el dit avantprojecte té com a objectiu ampliar una decisió profundament injusta, que només beneficia els qui tenen més capacitat econòmica per donar, les rendes altes, i fa cas omís de la discriminatòria situació existent en la distribució entre impostos directes i indirectes en aquesta Comunitat, gens favorable per als treballadors; de tot això no hi ha opinió ni constància en el Dictamen. Tampoc es tenen en compte els múltiples indicadors que assenyalen l'extremat nivell d'endeutament de les famílies balears i el seu escàs poder d'estalvi, així com la injusta distribució de la nostra renda, factors que no s'han tingut en compte en l'elaboració del Dictamen, obviant per tant qualsevol possibilitat de consens.

Consideram que la pressa imposada en l'elaboració del Dictamen no ha facilitat l'aproximació dels diferents punts de vista que cohabiten al si d'aquest organisme i, conseqüentment, ha impedit l'elaboració i l'aprovació de recomanacions d'ampli consens que haguessin suposat una aportació rellevant al camp social, en un aspecte tan important com és la política fiscal de la nostra Comunitat.

Al nostre criteri, l'avantprojecte de llei, i per extensió les propostes que el Dictamen contempla de noves exempcions i desgravacions, se sumen a reduccions anteriors i només es justifiquen des de l'objectiu de l'eliminació total d'aquests impostos, basant-se en una freqüent excusa per suprimir-los. Segons es diu: "aquest és un impost pròxim al que a Alemanya es denomina un 'Dummsteuer' o impost sobre els ximplers, és a dir, un impost pagat exclusivament pels qui no tenen capacitat d'adquirir els coneixements tècnics per eludir-lo". Només cal recordar mecanismes tals com les transmissions fictícies en vida, assegurances, operacions d'enginyeria financera o societària i, com no, la circulació financera internacional.

Quan l'objectiu és la supressió impositiva, no estam plantejant una mesura ordinària de política tributària, com pot ser la reducció i la modificació de les tarifes com a elements moduladors del patró distributiu de les càrregues públiques, sinó que estam exonerant de l'impost a un determinat col·lectiu, el dels ciutadans més rics, amb el significat que això implica de canvi de les regles de joc. Estam canviant el

que alguns anomenarien la "constitució fiscal".

La proposta presentada per al Dictamen s'efectua sense els adequats informes, sense memòria explicativa i econòmica (com s'exposa adequadament en l'Informe del CESIB en les Observacions Particulars), sense conèixer els efectes de pèrdua recaudatòria ni la previsió de ciutadans afectats i, per descomptat, sense que s'indiqui quins serveis públics es veuran afectats per la pèrdua de recaptació o alternatives que s'hi plantegen. Tampoc no s'ha pogut fer ús d'allò que disposa l'Article 2. 2 de la Llei 10/2000 del CESIB, per a una major i millor informació, donat el tràmit d'urgència exigint per a l'emissió del Dictamen.

Entenem que una proposta progressista i necessària, perquè fos recolzada per aquesta representació, hauria de recollir el criteri de potenciar la progressivitat i el potencial recaudatori, bàsicament pel que fa a les grans fortunes, per millorar la participació d'aquestes rendes en l'imposició directa i en l'estructura fiscal global.

No estam parlant d'uns impostos qualssevol. Són impostos fonamentals que permeten, en la lògica de la nostra imposició directa, garantir que tots els increments patrimonials seran igualment gravats. La imposició directa descansa en una idea molt clara: tot el que afluïx a un subjecte, tot el que rep i pot destinar al consum o a augmentar el seu patrimoni ha de ser gravat per igual, perquè el millor indicador de la seva capacitat de pagament és la suma de tot el que percep.

Al voltant d'aquesta senzilla idea s'articulen els impostos directes, l'impost sobre la renda que sotmet a gravamen tots els increments patrimonials que obtingui un subjecte mentre procedeixin del seu treball, del seu capital, dels seus negocis, de l'atzar o de guanys de capital, així com l'impost de successions, que grava les restants vies d'increment patrimonial, això és, les donacions i les herències. L'un i l'altre impost són, doncs, complementaris, i entre ambdós fan realitat el principi de capacitat de pagament.

Per això, l'aprofundir en la progressiva supressió de l'impost de successions amb pretextos agafats amb pinces, vindria a exonerar de tributació, injustificadament, a tota una via d'increment patrimonial, una via que, a més a més, no afecta tots per igual, sinó que beneficia especialment els posseïdors de majors patrimonis.

I no es tracta d'advocar per eliminar l'herència com a millor fórmula per aconseguir una autèntica igualtat d'oportunitats, malgrat que al llarg de la història no han mancat veus advocant l'anterior. És fàcil entendre que, fins i tot des de posicions d'experts en finances liberals, des d'Adam Smith fins ací, no s'ha negat la justícia de l'impost, perquè s'entén que un impost que gravi aquestes transmissions de riquesa podria contribuir a suavitzar les desigualtats. Únicament els neoconservadors nord-americans mantenen una opinió contrària, a la qual s'han sumat els conservadors del nostre país, quan són ja moltes les veus d'alarma sobre els riscos que pot dur la supressió, inclusivament per a l'estabilitat econòmica.

Mantinguem les herències, però detraguem del capital que es transmet, en major grau quan es tracti de patrimonis importants, una porció que ens permeti finançar

polítiques d'igualtat d'oportunitats; això és, que ens permeti garantir efectivament que tots els ciutadans, amb independència del seu origen i recursos, disposaran de les mateixes oportunitats per estudiar, per formar-se i per participar en la societat i, a més a més, cal convertir aquest producte obtingut en serveis universals d'interès social: educació, sanitat, protecció social, transport, etc..

El sistema de finançament de les CC.AA. ha donat capacitat normativa i de gestió en matèria tributària no sols en els impostos propis sinó en determinats impostos cedits, per la qual cosa la representació del Grup II recomana aprofitar aquesta capacitat per realitzar una ordenació tributària on primi l'interès general, a través de criteris d'equitat, igualtat i distribució de la càrrega tributària, el que exigeix corregir l'avantprojecte de llei, ja que en ell no hi ha cap mesura que contribueixi al que comentam anteriorment, ans al contrari, les modificacions plantejades aprofundeixen en una situació de menor equitat tributària.

Així doncs, l'impost de successions, a més de jugar un paper tècnicament impecable en tancar la tributació de totes les vies d'increment patrimonial, constitueix, alhora, una peça essencial d'un compromís entre el dret a heretar d'uns i el dret de tots a disposar de les mateixes oportunitats, i és aquest compromís, precisament, el que la proposta de l'avantprojecte de llei del Govern Balear i el Dictamen que ens ocupa pretén anar dinamitant, per la qual cosa aquest grup, en defensa dels interessos que representa, manifesta el seu desacord.

Palma, 27 de març de 2006