



**VNiVERSIDAD
D SALAMANCA**

CAMPUS DE EXCELENCIA INTERNACIONAL

TRABAJO FIN DE GRADO

GRADO EN DERECHO

DERECHO ADMINISTRATIVO, FINANCIERO Y PROCESAL

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Curso 2016/2017

**EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y
DONACIONES. DEBATE A LA LUZ DE LA
SENTENCIA C 127/12, SIGNIFICADO Y
CONSECUENCIAS PARA ESPAÑA**

Jekaterina Maksimova

Dirigido por Prof. D^a. Rosa M^a Alfonso Galán

Febrero 2017

TRABAJO FIN DE GRADO

GRADO EN DERECHO

DERECHO ADMINISTRATIVO, FINANCIERO Y PROCESAL

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

**EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y
DONACIONES. DEBATE A LA LUZ
DE LA SENTENCIA C 127/12,
SIGNIFICADO Y CONSECUENCIAS PARA
ESPAÑA**

**TAX ON INHERITANCE AND
DONATIONS. DEBATE IN THE LIGHT OF
JUDGMENT C 127/12, MEANING AND
CONSEQUENCES FOR SPAIN**

Jekaterina Maksimova
U136809@usal.es
Prof. D^a. Rosa M^a Alfonso Galán

ABREVIATURAS

AELC	Asociación Europea de Libre Comercio
BOE	Boletín Oficial del Estado
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
EEE	Espacio Económico Europeo
EEMM	Estados miembros
EM	Estado miembro
FJ	Fundamento Jurídico
IRPF	Impuesto de la Renta de las Personas Físicas
IRNR	Impuesto de la Renta de los No Residentes
ISD	Impuesto de Sucesiones y Donaciones
LISD	Ley 2421/1987 de Impuesto de Sucesiones y Donaciones
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
SSTC	Sentencias del Tribunal Constitucional
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TC	Tribunal Constitucional
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TUE	Tratado de la Unión Europea

RESUMEN

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Segunda, dictó el día 3 de septiembre de 2014 sentencia en el asunto Comisión Europea v. Reino de España (As. C-127/2012), declarando que nuestro país había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, reguladores de la libertad de circulación de capitales, al permitir que la normativa fiscal en materia de sucesiones y donaciones estableciese un trato diferenciado para los ciudadanos no residentes y para los inmuebles sitos en el extranjero. La Ley estatal, al ceder parte de las competencias del Impuesto de Sucesiones y Donaciones a las Comunidades Autónomas, permite a éstas regular una serie de beneficios fiscales complementarios a los establecidos por el Estado, sólo aplicables cuando existiese una conexión con el territorio de esas Comunidades Autónomas.

PALABRAS CLAVE: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, normativa fiscal, beneficios fiscales, no residentes, reformas.

ABSTRACT

The Court of Justice of the European Union, Second Chamber, delivered judgment on 3 September 2014 in the European Commission v. Kingdom of Spain (Case C-127/2012), stating that our country had failed to fulfill its obligations under Article 63 of the Treaty on the Functioning of the European Union and Article 40 of the Agreement on the European Economic Area, Of the free movement of capital, by allowing the tax legislation on inheritance and donations to establish differential treatment for non-resident citizens and for real estate abroad. The State Law, by transferring part of the powers of the Inheritance and Donation Tax to the Autonomous Communities, allows them to regulate a series of fiscal benefits complementary to those established by the State, only applicable when there is a connection with the territory of those Communities Autonomous.

KEYWORDS: Tax on Inheritance and Donations, tax regulations, tax benefits, nonresidents, reforms.

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN	5
II. MARCO NORMATIVO.....	11
III. RESTRICCIÓN DE LOS MOVIMIENTOS CAPITALES.....	13
IV. EL LLAMADO “EFECTO CONJUNTO” DERIVADO DEL REPARTO DE COMPETENCIAS	18
V. LA REFORMA DE LA LEY DE SUCESIONES Y DONACIONES.....	23
VI. OTROS PRONUNCIAMIENTOS SIMILARES DEL TJUE	28
VII. CONCLUSIONES	32
BIBLIGRAFÍA	35

I. INTRODUCCIÓN

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD), impuesto polémico y de amplias divergencias territoriales, es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas (en adelante CCAA) de Régimen Común que coexiste con los regímenes propios de los Territorios Históricos del País Vasco y que ha sido utilizado “para desarrollar un amplísimo conjunto de medidas fiscales que desnaturalizan notablemente el gravamen, alejándolo de los debidos parámetros de generalidad que le corresponden”¹ como ha señalado no solo el TJUE, sino el propio Tribunal Constitucional.

De esta manera, los residentes en alguna de las Comunidades que hayan asumido las competencias normativas habrán de aplicar el contenido de la legislación autonómica, si la hubiera, en lugar de la normativa estatal². Por otro lado, la normativa interna será aplicable salvo lo regulado en los Convenios y Tratados internacionales, debiendo atenderse, principalmente, al contenido de los Convenios para evitar la doble imposición en materia de sucesiones y donaciones. En este sentido, nuestro país sólo tiene suscritos tres Convenios, en materia exclusivamente de sucesiones, con Grecia (6 de marzo de 1919), Francia (8 de enero de 1963) y Suecia (25 de abril de 1963). Todos ellos anteriores a la aprobación del Convenio Modelo de la OCDE de 1982 para evitar la doble imposición en Sucesiones y Donaciones.

En este sentido, se debe tener claro que el impuesto se haya cedido no supone un diferimento absoluto del mismo. Como indica CALVO ORTEGA, “los tributos cedidos continúan siendo del Estado, aunque la atribución de capacidad normativa en algunos casos pueda parecer excesiva”³, tal como ha ocurrido, en la mayoría de los casos con el ISD. Por su parte, TEJERIZO LÓPEZ considera que “siendo cierto que los tributos cedidos continúan siendo, en sentido estricto, tributos del Estado también hay que poner de relieve que la cesión

¹ Vid. LEFEBVRE, F., “Sucesiones y Transmisiones”, *AA.VV. Memento práctico*, Madrid, 2015, p. 3.

² Vid. PÉREZ BERNABEU, B., CENCERRADO MILLÁN, E., NÚÑEZ GRAÑÓN, M., GALLEGO LÓPEZ, J.B., BAYONA GIMÉNEZ, J.J., “Ordenamiento tributario español: los impuestos”, *Tirant Online*, 3ª edición, 2015, p. 1.

³ Vid. CALVO ORTEGA, R., *Crisis de la financiación autonómica*, Editorial Thomson-Reuters, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2015, p. 31.

a las CCAA es, al menos en algunas figuras, muy amplia de tal modo que, en estos casos, la potestad normativa cedida a las mismas puede llegar a neutralizar la competencia estatal en la materia”⁴.

Por otra parte, es cierto que la igualdad en el ámbito de la imposición autonómica no significa uniformidad, ya que ello vulneraría otro principio (el principio de autonomía), pero sí la necesidad de una cierta armonización o mínima común regulación entre todas ellas. Como ha establecido GARCÍA DE PABLOS “una futura reforma debería introducir en este sentido una base mínima de tributación para evitar diferencias que no pueden ser asumidas por nuestro sistema fiscal”⁵ que cabe afirmar, asimismo, que “una adecuada ordenación fiscal y financiera de las CCAA que sirva a la justicia, a la Constitución y respete el ordenamiento comunitario, debe pasar tanto por el respeto de la autonomía de las CCAA como por el cumplimiento, asimismo, de los principios tributarios recogidos en el art. 31.1 CE”⁶.

Por ello, hay quien habla de la desnaturalización del ISD a raíz de la actuación de las CCAA en relación con el diseño de este impuesto⁷. Además, se une el hecho de que Estado no haya asumido su responsabilidad para evitarlo en un tributo de su titularidad “lo que puede contravenir sus obligaciones derivadas de los principios constitucionales de organización territorial, unidad, solidaridad e igualdad, así como la lealtad constitucional, y los límites derivados de la necesaria coordinación de la Hacienda general con las correspondientes de las Comunidades”⁸ a que refiere el art. 2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA).

A pesar del debate existente sobre este impuesto, la mayor parte de la doctrina se pronuncia a favor de la necesaria conservación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones,

⁴ Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “Algunas consideraciones sobre los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas”, en *Estudios Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Vol. II, Lex Nova, Valladolid, 2005, p. 1962

⁵ Vid. GARCÍA DE PABLOS, J.F., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios”, *IEF*, núm. 20, 2009, p. 24.

⁶ Vid. CALVO ORTEGA, R., *Crisis de la financiación...*, op. cit., p. 31.

⁷ Vid. SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., “Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales”, *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2015, p. 8.

⁸ Vid. GARCÍA DE PABLOS, J.F., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones...”, op. cit., p. 8.

como integrante de nuestro sistema tributario⁹. Como sostiene GARCÍA DE PABLOS, “el ISD se encuentra válidamente justificado por la capacidad económica sometida a gravamen, una adquisición gratuita, y en base a la consecución de una mejor redistribución de la renta y la riqueza, así como por razones de justicia al gravarse un patrimonio no ganado. No obstante, debería aprovecharse la reforma para reducir la tarifa de dicho tributo y evitar una progresividad excesiva, y estudiarse la posibilidad de la supresión de los coeficientes multiplicadores, como ya ha realizado la Comunidad Autónoma de Cataluña”¹⁰.

Sin embargo, la mayoría considera necesario su reforma urgente atendiendo a los principios constitucionales en su condición de tributo “cedido” y de su completa integración en el sistema tributario estatal¹¹. Aún así, no todo planteamiento de reforma se puede considerar como adecuado. Como establece LAHUERTA y MELGUIZO GARDE, las propuestas de reforma “suponen, en muchas ocasiones, la plasmación práctica de los planteamientos de diversos sectores de la sociedad, pero desconocen los efectos últimos que puede tener en cuanto al papel originario asignado a este tributo que no es otro que el de contribuir a una mejor redistribución de la riqueza”¹². Estas propuestas de reforma deben regirse por el respeto a los principios de igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad por los que se rige nuestro ordenamiento tributario y que finalmente, suponen un sistema tributario más justo tal y como proclama el art. 31.1 de la Constitución¹³.

⁹ Vid. LÓPEZ ESPADAFOR, J.M., “Consideraciones sobre la no confiscatoriedad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2012, p. 26.

¹⁰ Vid. GARCÍA DE PABLOS, J.F., “La discriminación del ciudadano no residente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Tribuna Fiscal*, núm. 275, Sección Brújula, *Editorial CISS*, 2014, p. 3

¹¹ Vid. SANZ GÓMEZ, R.J., “Análisis técnico del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La necesidad de reformarlo para preservarlo”, en *AAVV, Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos Impuestos*, Cubero Truyo, A., (Dir.), Thomson-Reuters Aranzadi, 2013, pp. 407 y 408.

¹² Vid. BARBERÁN LAHUERTA, M.A., y MELGUIZO GARDE, M., “Equidad y redistribución en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: análisis de los efectos de las reformas autonómicas”, *IEF, Papeles de Trabajo*, núm. 11, 2007, p. 7.

¹³ Vid. SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., “Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales”, *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2015, p. 1.

Nos encontramos ante uno de los impuestos más antiguos de nuestro sistema fiscal aunque hasta la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, no recibió la denominación actual, que a pesar de haberse modificado, hoy es la que se encuentra vigente¹⁴.

Por lo que respecta a su objeto, el ISD se aplica a las adquisiciones gratuitas de las personas físicas, ya sean inter vivos (donaciones) o mortis causa (sucesiones). Tal y como establece el artículo 1 de la Ley, el ISD es “un impuesto directo y subjetivo que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por las personas físicas”. Dichos incrementos están, a su vez, sujetos a gravamen en el IRPF. Para evitar la doble imposición a la que se daría lugar se regula de forma expresa la no compatibilidad entre el IRPF y el ISD de tal forma que un mismo incremento de patrimonio no podrá ser gravado por los dos impuestos mencionados.

En la sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de septiembre de 2014 (asunto C127/12), la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que el España ha incumplido las obligaciones que le corresponden de acuerdo a los artículos 21 TFUE y 63 TFUE y a los artículos 28 y 40¹⁵ del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (el llamado “Acuerdo EEE”), al discriminar a la población en el ámbito fiscal, por el trato concedido a las donaciones y sucesiones, entre los causahabientes y los donatarios residentes en España y los no residentes; entre los causantes residentes en España y los no residentes, y entre las donaciones y actividades parecidas que afectan a bienes inmuebles situados dentro y fuera de España.

Los orígenes del asunto se encuentran en un procedimiento por incumplimiento iniciado por la Comisión el 11 de julio de 2007 mediante requerimiento enviado a España en el que indicaba posibles incompatibilidades de algunos aspectos de su legislación estatal del

¹⁴ Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “El impuesto sobre sucesiones y donaciones, como tributo cedido a las Comunidades Autónomas”, UNED, 2014, p. 2.

¹⁵ “En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas entre las Partes Contratantes las restricciones de los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de la [Comunidad Europea] o en los Estados de la [Asociación Europea de Libre Comercio (AELC)], así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales. [...]”.

Impuesto de Sucesiones y Donaciones, concretamente los artículos 24 y 40 de la Ley 21/2001 (posteriormente, artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009), con los artículos 21 y 63 del TFUE así como con los artículos 28 y 40 del Acuerdo EEE¹⁶. A este requerimiento respondió España con un escrito, de 23 de octubre de 2007, que no se adecuaba a las demandas de la Comisión.

Ante esto, el día 7 de mayo de 2010, la Comisión envió un dictamen motivado insistiendo en los mismos términos, que fue respondido mediante escrito de fecha 26 de julio de 2010, en el que España ponía de manifiesto que la Ley 22/2009 había sustituido a la Ley 21/2001, referida en el dictamen motivado.

Más adelante, el 17 de febrero de 2011, la Comisión envió un dictamen motivado complementario, tomando en cuenta la incidencia de la nueva Ley estatal en el procedimiento por incumplimiento, exponiendo mediante ejemplos la discriminación imputada. La Comisión consideraba en su demanda que la normativa estatal, al ceder parte de las competencias del ISD a las CCAA, permitía a estas regular una serie de beneficios fiscales complementarios a los establecidos por el Estado, sólo aplicables cuando existiese una conexión con el territorio de esas Comunidades Autónomas. De ahí que la Comisión considerara que había una diferencia de trato contraria a la libertad de circulación de personas recogida en el artículo 21 del TFUE y a la libre circulación de capitales del art. 63 del TFUE, y, consecuentemente, de los artículos 28 y 40 del Acuerdo EEE reguladores de las referidas libertades, respectivamente.

El objeto de este trabajo es analizar el régimen jurídico de la libertad de circulación de capitales en el ámbito comunitario, haciendo referencia a las sucesiones y donaciones a la vista de la sentencia de 3 de septiembre de 2014 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto Comisión Europea v. Reino de España (As. C-127/2012).

Para ello, en primer lugar examinaremos la normativa aplicable, tanto de ámbito comunitario como estatal. A raíz de esta normativa, lograremos entender la justificación de

¹⁶ Vid. ROMERO CÍSCAR, C., “La libre circulación de capitales con terceros países. Impacto sobre sucesiones y donaciones a la luz de la STJUE de 3 de septiembre de 2014”, Carta Tributaria. Revista de Opinión, núms. 5-6, Agosto-Septiembre 2015, Editorial Wolters Kluwer, 2015, p. 3.

la STJUE de 3 de septiembre de 2014. En el siguiente apartado se explicará por qué el artículo 20 de la LISD da lugar a restricciones de los movimientos de capitales. En el punto 4 del presente trabajo se establecerá el reparto de competencias entre el Estado español y las CCAA, y cómo ello ha incidido en el fallo del TJUE. En este apartado veremos que este Tribunal no pretende poner en cuestión el reparto de las competencias entre el Estado español y las CCAA, y por supuesto tampoco respecto del ISD, lo que ha sido criticado por parte de la doctrina. Lo único que pone en cuestión el Tribunal es el criterio de conexión que permite la aplicación de reducciones fiscales a los sujetos pasivos que residen en el territorio de alguna Comunidad Autónoma o cuando el inmueble está situado en una de ellas. Posteriormente se tratará la reforma llevada a cabo en el ámbito del ISD para evitar futuros pronunciamientos judiciales como el aquí señalado y se analizará otras sentencias similares. Por último, finalizaremos con unas conclusiones en las que daré mi punto de vista sobre el tema.

II. MARCO NORMATIVO

El artículo 6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD¹⁷ dispone que aquellos contribuyentes que cuenten con residencia habitual en nuestro país, siguiendo las normas del IRPF, se les exigirá el impuesto por obligación personal, independientemente dónde se encuentren los bienes o derechos que formen parte de su patrimonio afectado por el impuesto.

Por su parte, el artículo 7 de la mencionada Ley, referido a la sujeción al impuesto por obligación real, establece que aquellos contribuyentes que no estén incluidos en el artículo 6 mencionado se les requerirá el impuesto “por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza”.

Este precepto debe completarse con lo dispuesto en el art. 32.2 de la Ley 22/2009, según el cual “se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del ISD de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:

- a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones "mortis causa" y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.
- b) En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando estos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma.
- c) En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo”.

¹⁷ BOE núm. 303, de 19 de diciembre de 1987

En otras palabras, lo que nos viene a decir esta norma es que es el Estado y no la Comunidad Autónoma el que exige el tributo con arreglo a la normativa estatal para el caso de no residentes.

Por lo que respecta al contenido de la disminución sobre la base imponible en el ISD relacionado con la adquisición mortis causa de la vivienda habitual de la persona fallecida, el art. 20. 2. c) de la Ley 29/1987 determina que lo es del 95%, con el límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo y con el requisito de que la adquisición se mantenga durante 10 años, “siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento”. En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia referido, deberá abonarse proporcionalmente e impuesto no ingresado por haberse aplicado la reducción practicada y los intereses de demora.

Por su parte el art. 20.4 LISD establece que en el caso de obligación real de contribuir las reducciones aplicables serán únicamente las reguladas en el apartado segundo de dicho artículo; es decir: por parentesco, minusvalía, beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, adquisiciones “mortis causa” y pluralidad de transmisiones “mortis causa” de unos determinados bienes, y la reducción por la transmisión de la vivienda habitual de la persona fallecida. En términos similares se pronuncia el apartado 5 del mismo precepto en relación con las transmisiones “inter vivos”, disponiendo al efecto que “en las adquisiciones por título de donación o equiparable, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado 1 o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la comunidad, la base liquidable coincidirá, en todo caso, con la imponible”.

La diferencia de trato, apreciada por el TJUE, viene regulada precisamente por estos apartados ya que los sujetos pasivos residentes tienen derecho a aplicar los beneficios fiscales autonómicos, mientras que los ciudadanos no residentes deben aplicar la legislación estatal. Igualmente, se establece una discriminación respecto de los bienes situados en el extranjero, ya que solamente los bienes donados y situados en España se benefician de la aplicación de la normativa autonómica, al igual que cuando el causante sea un no residente no se aplicará

la normativa aprobada por las Comunidades Autónomas respecto de los bienes situados en el extranjero¹⁸.

Esta diferencia de trato es contraria, como la Comisión ha determinado, a la libertad de circulación de personas regulada en el artículo 21 del TFUE¹⁹ y a la libre circulación de capitales del art. 63 del TFUE²⁰, y, consecuentemente, de los artículos 28 y 40 del Acuerdo EEE reguladores de las referidas libertades, respectivamente.

III. RESTRICCIÓN DE LOS MOVIMIENTOS CAPITALES

A la vista de lo anterior, y con base en lo dispuesto en la LISD y en la Ley 22/2009 que permite a las CCAA contemplar diversas reducciones fiscales que se aplican solo en caso de conexión exclusiva con el territorio de dichas Comunidades, es evidente para la Comisión y para el Tribunal en el procedimiento por incumplimiento contra España (C-127/12) que la sucesión o la donación en la que intervenga un causahabiente o un donatario o un causante no residente en nuestro país, o bien una sucesión o una donación que tenga por objeto un bien inmueble situado fuera de España, no pueden aplicarse esas reducciones fiscales, de las que se benefician solo aquellos que tengan conexión exclusiva con el territorio de esas Comunidades; y ello “con independencia de si todas las Comunidades Autónomas han ejercido o no la facultad prevista por la legislación estatal discutida” (Apartado 66 de la sentencia de 3 de septiembre de 2014) porque en “la presente Sentencia, el recurso por incumplimiento de la Comisión no tiene por objeto la normativa de cada una de las Comunidades Autónomas, sino la legislación estatal”.

¹⁸ Vid. GARCÍA DE PABLOS, J. F., “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: la necesaria reforma a la luz de la jurisprudencia del TJUE”, *Quincena fiscal, núm. 17*, 2010, p. 2.

¹⁹ “Todo ciudadano de la Unión tendrá derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, con sujeción a las limitaciones y condiciones previstas en los Tratados y en las disposiciones adoptadas para su aplicación”.

²⁰ “En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países”.

El TJUE considera que las sucesiones y donaciones están incluidas en el ámbito de aplicación del TFUE relativo a los movimientos de capitales²¹, aunque constata (apartado 52 de la sentencia), que no existe en el Tratado un concepto que los describa, por lo que el propio TJUE ha reconocido un valor indicativo al anexo I de la Directiva 88/361/CEE, en cuya rúbrica XI, titulada “Movimientos de capitales de carácter personal”, se recogen las sucesiones y donaciones.

Existe reiterada jurisprudencia del TJUE en el sentido de que las sucesiones constituyen movimientos de capital y las medidas que reducen el valor de la sucesión de un residente de un EM distinto de aquel en el que se encuentran los bienes supone una restricción a la libre circulación de capitales²² (Sentencias de 6 de junio de 2000, Verkooijen, (C-35/98), apartado 43; de 7 de septiembre de 2004; Manninen, (C-319/02), apartados 28 y 29; de 22 de abril de 2010; Mattner, (C-510/08), apartado 36; de 25 de octubre de 2012, Comisión/Bélgica, (C-387/11), apartado 45).

Las sucesiones, como ha declarado reiteradamente la jurisprudencia del TJUE, consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, constituyendo movimientos de capitales excepto en el caso en que todos los bienes se encuentren situados en el interior de un solo EM²³, como ocurre en el Asunto Comisión v. España, C-127/2012, donde los bienes no se limitan en el interior de un solo Estado miembro (apartado 55). Asimismo, respecto de las donaciones, ha declarado el TJUE que el trato fiscal dispensado a las mismas, ya sean éstas cantidades de dinero, bienes inmuebles o bienes muebles, está incluido, en principio, en el campo de actuación del articulado del Tratado en relación a los movimientos de capitales, salvo que, al igual que en las sucesiones, sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo EM²⁴.

²¹ Vid. LUCHENA MOZO, G., “Avance en la revisión del impuesto sobre sucesiones y donaciones conforme al derecho de la Unión Europea”, La Ley Unión Europea, Nº 40, 30 de Septiembre de 2016, Año IV, *Editorial LA LEY*, 2016, p. 3

²² Vid. LUCHENA MOZO, G., “Avance en la revisión del impuesto...”, op.cit., p. 2.

²³ Vid. sentencias, Barbier, C-364/01, apartado 58; van Hilten-van der Heijden, C-513/03, apartados 40 a 42; Block C-67/08, apartado 20; Missionswerk, C-25/10 apartado 16; Halley, C-132/10, apartado 19; Scheunemann, C-31/11, apartado 22; Welte, C-181/12, apartado 20.

²⁴ Vid. Mattner, C-510/08, apartado 20.

En consecuencia, las sucesiones y donaciones constituyen movimientos de capitales, por lo que serán aplicables, con carácter general las disposiciones del artículo 63 del TFUE, que impide cualquier restricción a los movimientos de capitales entre EM y entre EM y terceros países²⁵. Esta prohibición a las restricciones de los movimientos de capitales, que como ha declarado el TJUE es clara e incondicional, no requiere ninguna medida de aplicación²⁶ concreta pues confiere a los particulares derechos que pueden invocar directamente ante los Tribunales.

Consecuentemente, su extensión a los movimientos de capitales entre EEMM y terceros países quiere decir que el derecho a la libre circulación de capitales se extiende a países no miembros de la Unión Europea, por lo que residentes de estos Estados terceros podrán invocar las disposiciones del Tratado relativas a la citada libertad a fin de cuestionar la legalidad de una normativa de un Estado miembro²⁷.

En definitiva, una sucesión o una donación constituye un movimiento de capitales amparado en la libertad de circulación de capitales. De esta forma, una normativa que lo regula restrictivamente estará limitando la libre circulación de capitales que se proclama tanto en el seno de la Unión Europea como para las relaciones de esta con países terceros. Por lo que, en principio, el respeto a la libre circulación de capitales podrá ser exigido a los países miembros de la Unión Europea por cualquier ciudadano del mundo.

Describe el TJUE (apartado 57 de la sentencia) lo que constituyen las restricciones de los referidos movimientos de capitales, indicando que son “las medidas nacionales que causan una disminución del valor de la herencia o de la donación de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se grava la sucesión o la donación, o de un residente de

²⁵ Vid. entre Estados miembros, Eckelkamp, C-11/07, apartado 37; Arens-Sikken, C-43/07, apartado 28; Block, C-67/08, apartado 18; CFC, C-201/05, apartado 90; KBC, C-439/07, apartado 65; Mattner, C-510/08, apartado 18; y entre Estado miembros y terceros, Van Hilten-van der Heijden, C-513/03, apartado 20; C-101/05, apartado 20; CFC, C-201/05, apartado 90; Scheunemann, C-31/11, apartado 22; Welte C-181/12, apartado 18; Comisión v. España, C-127/2012, apartado 53.

²⁶ Vid. A, C-101/05, apartado 21.

²⁷ Vid. A, C-101/05, apartado 27; KBC, C-439/07, apartado 66; Itelcar, C-282/12, apartado 23.

un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran los bienes afectados y que grava la sucesión o la donación de éstos”. Siguiendo esta definición, el TJUE concluye (apartado 58 de la sentencia) que cuando un EM haga depender una reducción de la base imponible del impuesto que grava las sucesiones y donaciones del lugar de residencia del causante o del causahabiente, del donante o del donatario, o del lugar en el que se ubique el inmueble de la sucesión o donación, de manera que soporten mayor carga fiscal los no residentes o quienes adquieran bienes inmuebles situados en otro Estado miembro, se está impidiendo o perjudicando la libre circulación de capitales²⁸.

De manera que considera que aquella normativa del EM que condiciona la aplicación de una reducción de la base imponible al lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, o del lugar de residencia del donante y donatario en el momento de la donación, o del lugar en el que está situado un bien inmueble, cuando tribuyen con una mayor impuesto las sucesiones o las donaciones entre no residentes que las que únicamente participan residentes, constituye una restricción de la libre circulación de capitales²⁹.

Por ello, la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España (C-127/12) declara que España ha incumplido las obligaciones derivadas del TFUE al permitir que se contemplen disparidades en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios que tengan su residencia habitual o no en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.

En relación a la posible justificación de la restricción a los movimientos de capitales, el TUE permite, en determinadas casos y por motivos tasados, establecer una desigualdad de trato, en principio, prohibida por el propio Tratado³⁰. En este sentido, debemos recordar que

²⁸ Vid. MENÉNDEZ MORENO, A., “¡Pobres residentes!”, Revista Quincena Fiscal num.19/2014 parte Editorial, 2014, p. 1.

²⁹ Vid. LÓPEZ MORO, E., “Comentarios a las medidas adoptadas por el Gobierno para evitar la discriminación entre residentes y no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Diario La Ley*, núm. 8433, 2014, p. 2.

³⁰ Vid. LÓPEZ MORO, E., “Comentarios a las medidas adoptadas por el Gobierno...”, op. cit., p. 2

para que una diferencia de trato sea compatible con las libertades del Tratado, debe afectar a situaciones que, o bien no sean objetivamente comparables, o bien estén justificadas por una razón primordial de interés general. No obstante, estas disposiciones no pueden ser, en ningún caso, más restrictivas de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido, es decir, deben ser coherentes con el principio de proporcionalidad.

El Tribunal considera que dado que la legislación de nuestro país considera, en principio, a los herederos o los donatarios, sean residentes o no residentes, como sujetos pasivos del Impuesto, no se puede hablar de diferencia entre la situación objetiva de un residente y la de un no residente que permita regular una diferencia de trato para cada supuesto³¹. Por consiguiente, un trato desigual en el mismo impuesto a esos dos tipos de sujetos pasivos o a bienes inmuebles situados en el territorio del Estado respecto de los situados fuera de él, genera discriminaciones³².

Se puede concluir que para el TJUE habrá restricción a la libre circulación de capitales cuando:

- El valor de una herencia o donación disminuya su valor por el sometimiento de la adquisición a una mayor carga tributaria en función de la residencia del causante o del donante;
- Prevean un trato más favorable con respecto a los no residentes;
- Restrinjan la deducibilidad de los pasivos vinculados con activos que formen parte de la herencia;
- Ofrezcan mayores reducciones personales a contribuyentes residentes que a no residentes.

³¹ Vid. LÓPEZ MORO, E., “Comentarios a las medidas...”, op. cit., p. 2

³² Vid. ROMERO CÍSCAR, C., “La libre circulación de capitales con terceros países. Impacto sobre sucesiones y donaciones a la luz de la STJUE de 3 de septiembre de 2014”, Carta Tributaria. Revista de Opinión, N° 5-6, Agosto-Septiembre 2015, Editorial Wolters Kluwer, 2015, pp. 4-5.

IV. EL LLAMADO “EFECTO CONJUNTO” DERIVADO DEL REPARTO DE COMPETENCIAS

Como puede observarse, el problema deriva del efecto conjunto³³ de una serie de normas que configuran nuestro especial formato de distribución de competencias entre el Estado y las CCAA y más concretamente en la Ley 22/2009 que otorga competencias a las mismas cuando se exige el ISD por obligación personal, regulándose la concesión en favor de la Comunidad Autónoma donde fuera residente el causante de una herencia, donde se encuentre el inmueble donado o donde sea residente el donatario. Dictada la STJUE de 3 de septiembre de 2014, resultaba imprescindible la adecuación de nuestra normativa interna al Derecho comunitario. No obstante, la modificación de la norma ha producido nuevos supuestos de discriminación en relación con no residentes en Estados terceros y nueva competencia fiscal entre CCAA por la facilidad de decidir la ubicación de ciertos bienes³⁴, como veremos posteriormente.

El TJUE analiza lo establecido en los artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009, del sistema de financiación de las CCAA de régimen común, artículos que regulan, respectivamente, el “alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones” y el “alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. Y del análisis de ambos preceptos el TJUE establece (apartado 60 de la sentencia) que las sucesiones o donaciones en las que intervengan un causahabiente, un donatario o un causante que no sean residentes, y también las sucesiones o donaciones que tengan por objeto bienes inmuebles situados fuera del territorio español, no pueden beneficiarse de las reducciones sobre las que tiene competencia la CCAA siguiendo lo dispuesto en los citados preceptos de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre. Estos beneficios, no aplicables a las sucesiones o las donaciones en las que sea parte un causahabiente o un donatario o un causante que no reside en el territorio español, o bien una sucesión o una

³³ Vid. MARTÍN QUERALT, J., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: de la vulneración del Derecho comunitario a la mera inconstitucionalidad”, *Tribuna Fiscal*, núm. 275, 2014, pp 5 y ss. BARCIELA PÉREZ, J. A., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales”, *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2015.

³⁴ Vid. FALCÓN Y TELLA, R., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente”, *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2014.

donación que tenga por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, suponen una carga fiscal soportada más elevada, puesto que no existe punto de conexión con el territorio de las CCAA³⁵.

El TJUE sigue estableciendo, apartado 62 de la sentencia, que no pretende poner en cuestión el reparto de las competencias entre el Estado español y las CCAA, siendo ello criticado por parte de la doctrina³⁶, y por supuesto tampoco respecto del ISD. Asimismo indica, en el apartado 65, que tampoco es objeto de recurso la normativa de cada una de las CCAA, sino la mencionada legislación estatal. Lo único que pone en cuestión el Tribunal (apartado 63) es el criterio de conexión previsto en la Ley 22/2009, que permite la aplicación de reducciones fiscales a los sujetos pasivos que residen en el territorio de alguna Comunidad Autónoma o cuando el inmueble está situado en una de ellas. Y además, subraya el apartado 66 de la sentencia, que la mera posibilidad de que, siguiendo la normativa estatal, no se dé un trato ecuánime a los sujetos pasivos en función de su residencia, puede bastar para tipificar una restricción de la libre circulación de capitales, “con independencia de si todas las Comunidades Autónomas han ejercido o no la facultad prevista en la legislación discutida”.

La competencia de los EEMM en imposición directa deja en manos de los mismos la adaptación de los problemas que este impuesto causa a nivel comunitario, pero la intervención de la UE parece quedar justificada no solo por la inacción de los propios Estados, sino por el efecto que provoca en el mercado interior, y ello es precisamente lo que justifica su intervención. Ya incluso antes de la sentencia de 3 de septiembre de 2014, la doctrina valoraba problema del ISD, tanto a nivel comunitario, donde declaraba la necesidad de una tributación de las sucesiones y donaciones internacionales más acorde a los principios y libertades propugnados por el Derecho de la Unión Europea³⁷, como en el caso español,

³⁵ Vid. ROMERO CÍSCAR, C., “La libre circulación de capitales...”, op. cit., p. 3.

³⁶ Vid. MENÉNDEZ MORENO, A., “¡Pobres residentes!”, *Revista Quincena Fiscal* num.19/2014 parte Editorial, 2014, p. 2.

³⁷ Vid. RIBES, A., “Normas armonizadoras en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones” en *Residencia Fiscal y otros aspectos Conflictivos: La Armonización de la Imposición Directa*, de CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.), Aranzadi, Navarra, 2013, p. 354. FERNÁNDEZ ARRIBAS, G. y HERMOSÍN ALVAREZ, M., “Los obstáculos de la regulación española sobre el impuesto de sucesiones y donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 49, 2014, pp. 974 y ss.

donde se denunciaban las discriminaciones que la legislación nacional en la materia creaba entre residentes y no residentes, contraria a la libertad de circulación de capitales europea³⁸.

El pronunciamiento del TJUE ha marcado un antes y un después. Así por ejemplo, la STC 60/2015, de 18 de marzo se debate un caso similar de discriminación³⁹. El TC establece que, en función del principio de igualdad ante la Ley y de forma específica, atendiendo al principio de igualdad ante la Ley tributaria del art. 31 CE, “lo importante no es, entonces, la existencia misma de una medida diferente en el territorio nacional, "sino la existencia o no de una justificación razonable que legitime la medida diferente" (SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 12, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 4)”. Por ello, “ningún óbice existe desde el punto de vista constitucional para la utilización de la residencia como un elemento diferenciador entre contribuyentes, siempre y cuando, claro está, la diferencia de trato responda a un fin constitucionalmente legítimo y, por tanto, no se convierta la residencia, por sí sola, en la razón del trato diferente... Las únicas justificaciones que pueden encontrarse en las diferentes normas autonómicas que se han encargado de la regulación de esa bonificación son unas apelaciones genéricas... En suma, al carecer de cualquier justificación legitimadora el recurso a la residencia como elemento de diferenciación, no solo se vulnera el principio de igualdad (art. 14 CE) sino que, como afirma el Fiscal General del Estado, 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))”.

Como considera SÁNCHEZ LÓPEZ, la singularidad territorial y sus diferencias ha fundamentado situaciones desproporcionadas carentes de justificación⁴⁰. Las CCAA actualmente son competentes para diseñar el impuesto en su territorios, dadas las amplias

³⁸ Vid. D'OCÓN ESPEJO, A. “Diferencias territoriales en el ISD. Propuestas de reforma”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 274, 2014, p. 10; FALCÓN Y TELLA, R. “Los puntos de conexión en el ISD y la libre circulación de personas y capitales: dictamen motivado de la Comisión”, *Quincena fiscal*, núms. 15-16, 2010, p. 8; GARCÍA DE PABLOS, J. F., “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: la necesaria reforma a la luz de la jurisprudencia del TJUE”, *Quincena fiscal*, núm. 17, 2010, p. 67

³⁹ Un causante con residencia habitual en la Comunidad Valenciana dejó a su esposa y a sus tres hijos por partes iguales un patrimonio equivalente a 841.999,40 euros para cada uno. Mientras que los herederos con residencia en la Comunidad Valenciana se pudieron beneficiar de las bonificaciones del 99% y tuvieron que pagar 1.985,96 euros y 2.184,55 euros en concepto de impuesto sobre sucesiones, respectivamente, el impuesto del heredero con residencia fuera de esta Comunidad ascendió a 202.210,86 euros.

⁴⁰ Vid. SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., “Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales”, *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2015, pp. 1-2.

competencias normativas que ostentan para modificar tarifas, reducciones así como otros elementos de la estructura del mismo, habiendo sido, concretamente, “el uso que las CCAA han hecho de este marco competencial lo que ha llevado, en la mayor parte de los casos, a reducir notablemente la presencia del impuesto dando lugar a un entramado normativo casuístico, disperso y con diferencias importantes entre territorios”⁴¹. En el mismo sentido, TALLON TABOADA y NAVARRO MIR consideran que “la facultad normativa otorgada por el Estado a las CCAA ha propiciado un sistema normativo diferente en cada una de ellas, lo cual se ha materializado en una disparidad de reducciones, deducciones y/o bonificaciones”⁴².

De manera que el ejercicio del poder financiero de las CCAA en relación con el ISD se ha caracterizado durante estos años en la asimetría, entendida como diferencias en la tributación en las distintas regiones, así como las situaciones contrarias al principio de igualdad⁴³. El origen de estas asimetrías se basa en el reconocimiento a las CCAA de competencias normativas excesivamente amplias, que se han convertido en el fomento de la competencia fiscal entre regiones al depender el gravamen de la residencia del sujeto pasivo.

De esta situación se derivan ciertas consecuencias que vulneran el principio de igualdad. Las diferencias en relación con la normativa existente en relación con el ISD en las distintas CCAA tienen que ver con su regulación, la cual, podría contener “preceptos contrarios al artículo 31 de nuestra Constitución violando los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad en materia tributaria”⁴⁴.

Como ha afirmado BARBERÁN LAHUERTA y MELGUIZO GARDE, esta circunstancia “ha postergado a este figura tributaria a una posición de escasa relevancia en

⁴¹ Vid. GARCIA DE PABLOS, J.F., “El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas constitucionales y comunitarios”, *IEF*, núm. 20, 2009, p. 6.

⁴² Vid. TALLON TABOADA, J. M. y NAVARRO MIR, P., “La discriminación de trato en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en función del territorio de residencia del sujeto pasivo desde la perspectiva constitucional y del Derecho europeo”, *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2014, p. 86

⁴³ Vid. GARCÍA DE PABLOS, J. F., “Impuesto sobre Sucesiones...”, op. cit., p. 6.

⁴⁴ Vid. LÓPEZ ESPADAFOR, J.M., “Consideraciones sobre la no confiscatoriedad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2012, p. 36.

nuestro sistema fiscal, reduciendo en mayor medida sus posibilidades de actuar en torno a un mejor reparto del fondo de riqueza”⁴⁵.

Como sostiene GARCÍA DE PABLOS, la mencionada sentencia “obligará a modificar, entre otras cosas, los puntos de conexión previstos en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el Régimen de Financiación de las CCAA (...) a fin de permitir que los ciudadanos no residentes puedan acceder a los beneficios fiscales autonómicos, debido a que, de conformidad con el art. 32.2 de la Ley citada, la aplicación de la normativa autonómica se limita a los sujetos pasivos residentes en España”⁴⁶.

FALCÓN y TELLA establecen que “el sentido de la sentencia era perfectamente previsible desde el principio”, por lo que “no se entiende que esta evidente restricción de la libre circulación de capitales no se haya corregido con anterioridad, lo que solo ha servido para multiplicar los recursos y generar importantes intereses y costas a los que deberá hacer frente el Estado, ya que la vulneración es imputable a la normativa estatal”⁴⁷. Línea, en efecto, en que se expone en la Sentencia que “el presente recurso por incumplimiento no pretende en modo alguno poner en cuestión el reparto de competencias entre el Estado miembro interesado y las Comunidades Autónomas, ni más en particular, la competencia atribuida a éstas en materia de fiscalidad de las donaciones y las sucesiones” (apartados 62 y 63).

Más crítico con el pronunciamiento del TJUE se muestra MENÉNDEZ MORENO quien no solamente se refiere a la necesidad de que el TJUE hubiera ido más allá en su análisis de la cuestión controvertida, debiendo haber tenido en cuenta, entre otras cosas, la norma estatal reguladora del ISD, sino que pone en entredicho, además, la existencia de verdadera discriminación entre la tributación de residentes y no residentes en relación con dicho Impuesto, según se desprendería de un “análisis global” del ISD. Dicho autor señala que “la

⁴⁵ Vid. BARBERÁN LAHUERTA, M.A., y MELGUIZO GARDE, M., “Equidad y redistribución en el Impuesto sobre...”, op. cit., p. 9.

⁴⁶ Vid. GARCÍA DE PABLOS, J.F., “La urgente reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España a la Luz del Derecho Comunitario”, *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2014, pp. 12 y 13.

⁴⁷ Vid. FALCÓN Y TELLA, R., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente”, *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2014, p. 13

conclusión de la sentencia comentada olvida los múltiples (y seguramente absurdos) matices de la regulación que nuestro ordenamiento hace de la fiscalidad de las sucesiones y donaciones, y en la que resulta perfectamente comprobable que pueden darse las tres situaciones: la equiparación del régimen de los residentes y de los no residentes; un mayor gravamen de los no residentes; y un mayor gravamen de los residentes”⁴⁸.

V. LA REFORMA DE LA LEY DE SUCESIONES Y DONACIONES

La sentencia de 3 de septiembre de 2014 declarando que España restringía la libertad de capitales ha producido en el Estado una serie de consecuencias, entre las que destaca la reforma de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Esta modificación ha supuesto un aluvión de críticas entre la doctrina y de la que se deben de realizar comentarios relevantes en cuanto a la situación de los residentes en terceros países.

El Grupo Parlamentario Popular presentó el 25 de septiembre una enmienda⁴⁹ al Proyecto de Ley, mediante la que se trataba de ajustar el ordenamiento jurídico español al fallo del Tribunal⁵⁰. La enmienda consistía en incluir al texto del Proyecto de Ley una Disposición Final tercera, mediante la cual se introducía una nueva Disposición Adicional segunda a la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La enmienda fue aprobada e incorporada al Proyecto de Ley que fue remitido al Senado.

Durante la tramitación en el Senado, otra enmienda Grupo Parlamentario Popular⁵¹, modificó la Disposición Final tercera del Proyecto de Ley añadiendo un nuevo inciso en el apartado primero uno letra a), para incluir únicamente a los causahabientes residentes en

⁴⁸ Vid. MENÉNDEZ MORENO, A., “¡Pobres residentes! (A propósito de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 , y del consecuente proyecto de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)”, *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2014, pp. 15 y 16.

⁴⁹ Enmienda número 130 del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso.

⁵⁰ En el propio Preámbulo de la Ley 26/2014 se indica que la Disposición Final tercera tiene como fin “eliminar los supuestos de discriminación descritos” por la sentencia de 3 de septiembre de 2014.

⁵¹ Enmienda número 260 del Grupo Parlamentario Popular en el Senado.

España; y, eliminando la letra f) relativa a los seguros de vida no adicionales satisfechos a residentes en Estado de la Unión Europea o del EEE.

Aprobada la Ley 26/2014, finalizada la tramitación parlamentaria, se publicó en el Boletín Oficial del Estado el 28 de noviembre de 2014, y entró en vigor el 1 de enero de 2015.

Así las cosas, la Disposición Adicional segunda de la LISD, redactada por la Disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, el Texto Refundido de la Ley del IRNR, aprobado por el RD Legislativo 5/2004, de 5 de marzo y otras normas tributarias, dispone al efecto el derecho a la aplicación de la normativa aprobadas por la CCAA en cuestión en relación a causantes no residentes que hubiesen sido residentes en un EM de la UE o del EEE en caso de:

- 1) “La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio
- 2) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma.
- 3) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos".
- 4) En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos"”.

Se considerarán personas físicas de una determinada Comunidad Autónoma cuando estén en dicho 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”.

En este caso, la normativa permite que el contribuyente aplique la legislación autonómica de donde se encontraran la mayor parte de los bienes y derechos que forman

parte de la herencia. En el caso de encontrarse todos los bienes fuera de España, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causahabiente resida.

Con esta nueva regulación, el Estado español otorga a los no residentes en España, pero residentes en un Estado de la Unión Europea o del EEE, que vayan a recibir una herencia de un causante español o una donación de bienes situados en España; y, a los residentes en España que reciban una herencia de un causante extranjero o una donación de un inmueble situado en otro Estado miembro de la Unión Europea o del EEE, el derecho a optar por la tributación autonómica cuando lo consideren conveniente. El objetivo es adecuar la normativa española a las exigencias del Derecho europeo.

En general, esta reforma ha sido considerada insuficiente por no regular todos los posibles casos de discriminación o no dar solución a todas las situaciones que la sentencia plantea⁵². Asimismo, se ha criticado también redacción⁵³ y se ha criticado que sea excesivamente casuística, algo considerado más propio de un reglamento que de una ley⁵⁴.

Teniendo en cuenta que el juicio de igualdad es de carácter relacional como señala la sentencia del TC 200/2001 de 4 de octubre, y requiere como requisitos, de un lado, que, como consecuencia de la medida normativa cuestionada, se haya introducido directa o indirectamente una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas (STC 181/2000, de 29 de junio, FJ 10) y, de otro, que las situaciones que quieran traerse a la comparación sean, efectivamente, homogéneas o equiparables, es decir, que el término de comparación no resulte arbitrario o caprichoso (SSTC 148/1986, de 25 de noviembre, FJ 6º; 29/1987, de 6 de marzo, FJ 5º; 1/2001, de 15 de enero, FJ 3º), ha de determinarse si existe una diferencia de trato.

⁵² Vid. GARCÍA PRATS, F. A., “El Derecho de la Unión Europea ante la encrucijada del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español”, *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, núm. 164, 2014, p. 51; y, HERRERA MOLINA, P. M., *Las enmiendas parlamentarias al Impuesto sobre Sucesiones siguen quebrantando el Derecho de la Unión Europea*, ECJ Leading Cases, octubre 2014.

⁵³ Vid. GARCÍA PRATS, F. A., “El Derecho de la Unión...”, op. cit., p. 49; y, LÓPEZ MORO, E., “Comentarios a las medidas adoptadas por el Gobierno para evitar la discriminación entre residentes y no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Diario La Ley*, núm. 8433, 2014.

⁵⁴ Vid. FALCÓN Y TELLA, R., “El impuesto...”, op. cit.; y, FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., “A cerca del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no residentes y tutela judicial. A propósito de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014”, *Quincena Fiscal* núm. 11, 2015.

Según lo dicho, parece evidente, que existe una diferencia de trato en la nueva normativa, entre ciudadanos residentes en un país de la UE y no residentes en ella, por lo que debemos valorar si se encuentran en situaciones comparables, y en caso afirmativo, si esta diferenciación deriva de un motivo razonable en la tributación de las adquisiciones gratuitas, y si sus consecuencias son adecuadas y proporcionadas al fin pretendido.

Pues bien, el caso de un causante residente en una Comunidad Autónoma, la diferencia entre un descendiente que resida en una Comunidad, o en un país de la UE, y la de otro heredero (también descendiente) que no resida en dichos territorios, con relación a una misma herencia y causante (con residencia en una Comunidad), en atención al pago del Impuesto sobre Sucesiones, debe considerarse objetivamente comparable.

Posteriormente, debe verse si el trato distinto estaría justificado en una finalidad objetiva y razonable que lo legitime desde el punto de vista constitucional. En este contexto, se podría admitir que la cualidad o condición de no residente pudiera justificar, desde la perspectiva del art. 31.1 CE, un trato diferente, por el cumplimiento de un objetivo constitucional (la protección a la familia, art. 39 CE⁵⁵), o derivado de que las situaciones del ciudadano residente y no residente no sean situaciones objetivamente comparables, debido a que el ciudadano no residente es sometido a gravamen por obligación real, respeto a los bienes del causante existentes en España, mientras que los sujetos pasivos residentes soportarán el gravamen de todos los bienes, cualquiera que sea el Estado en que estén situados. No obstante, la legislación española reconoce en este caso al ciudadano no residente en España, pero residente en otro país comunitario, la posibilidad de disfrutar de los beneficios autonómicos⁵⁶.

⁵⁵ La protección constitucional de la familia se encuentra en el conjunto de derechos sociales, así el artículo 39.1 de la CE hace una mención expresa a que la protección de la familia se debe desarrollar en el plano social, económico y jurídico.

⁵⁶ Vid. GARCÍA DE PABLOS, J.F., “La normativa autonómica sobre el ISD”, Carta Tributaria, *Revista de Opinión*, núm. 10, Editorial Wolters Kluwer, 2016, p. 12

La protección a la familia del causante, el favorecimiento de la neutralidad del impuesto en las herencias directas de padres a hijos es aplicable a todos los descendientes con independencia de su residencia. Por lo tanto, tal y como afirma GARCÍA DE PABLO, “no existe una justificación a esta discriminación, ya que no hay razón de política social, en general, o de protección a la familia, que legitime una diferencia de trato en función de la residencia, que pueda legitimar la diferencia de trato entre herederos del mismo padre y de la misma herencia, en base a la residencia del heredero”⁵⁷, en consonancia con el Tribunal en la sentencia citada de 18 de marzo de 2015. Por tanto, dicha discriminación a los ciudadanos no residentes en la Unión Europea sería contraria al principio constitucional de igualdad a que hacen referencia los artículos 14 y 31.1 de la Carta Magna.

Otra consecuencia de la publicación de la sentencia es la tutela judicial de los contribuyentes por los supuestos producidos con anterioridad a la sentencia. En principio, ROMERO CÍSCAR considera que existen dos vías para restituir a los contribuyentes que hubiesen ingresado de más a las arcas públicas aplicando normas contrarias al Derecho comunitaria: la solicitud de devolución de ingresos indebidos y la reclamación de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador⁵⁸.

Parte de la doctrina considera que procede solicitar la devolución de ingresos indebidos de acuerdo con el artículo 221.1.b) de la LGT que permite iniciar el procedimiento cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación⁵⁹, podrían solicitar la devolución todos aquellos contribuyentes que no tuvieran prescrito su derecho en virtud de los artículos 66 y 67 de la LGT que establece el plazo de prescripción de cuatro años. No obstante, otra serie de autores consideran que no es posible solicitar la devolución de ingresos indebidos pues, de acuerdo

⁵⁷ Vid. GARCÍA DE PABLOS, J.F., “La normativa autonómica...”, op. cit., p. 12

⁵⁸ Vid. ROMERO CÍSCAR, C., “La libre circulación de capitales con terceros países. Impacto sobre sucesiones y donaciones a la luz de la STJUE de 3 de septiembre de 2014”, Carta Tributaria. Revista de Opinión, Nº 5-6, Agosto-Septiembre 2015, Editorial Wolters Kluwer, 2015, pp. 25-26.

⁵⁹ Vid. CALVO VÉRGEZ, J., “En torno a las recientes tensiones jurisdiccionales surgidas en el ámbito del ISD a las puertas de una reforma del impuesto”, Quincena fiscal, núm. 5, 2015, p. 44; y, ROVIRA FERRER, I., “El posicionamiento del TJUE y sus consecuencias acerca de las desigualdades de trato injustificadas en el ámbito del ISD”, Gaceta fiscal, núm. 346, 2014, p. 102

con el artículo 221.2 de la LGT, se requeriría un reconocimiento expreso previo de la existencia misma de un derecho de devolución, lo que no es posible extraer de la sentencia de 3 de septiembre de 2014, pues su objeto es otro⁶⁰.

No obstante, ambos grupos de autores consideran posible reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado aunque el primer grupo únicamente cuando no haya prescrito el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos mientras que el segundo, como consideran que no procede instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, concibe esta vía como la única posible para recuperar el ingreso efectuado de más⁶¹.

VI. OTROS PRONUNCIAMIENTOS SIMILARES DEL TJUE

- **STJUE de 26 de mayo de 2016, Comisión/ Grecia (C-244/15)**

El Tribunal de Justicia consideró a Grecia culpable por no haber cumplidos los deberes que le incumben en razón del artículo 63 TFUE y del artículo 40 del Acuerdo sobre el EEE, al regular y mantener en vigor una normativa que regula una exención del impuesto de sucesiones relativo a la vivienda habitual que se aplica únicamente a los nacionales de los Estados miembros de la Unión que residen en Grecia⁶².

El procedimiento instado contra Grecia se inició el 20 de noviembre de 2013 en el que la Comisión solicitó a las autoridades griegas la modificación de su legislación fiscal en materia sucesoria por la posible incompatibilidad del artículo 26 A, punto 1, del Código del Impuesto sobre sucesiones⁶³ con el art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión

⁶⁰ Vid. CAYÓN GALIARDO, M. A., “La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014”, *Revista técnica tributaria*, núm. 107, 2014, pp. 31 a 33; y, FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., “A cerca del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no residentes y tutela judicial. A propósito de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014”, *Quincena Fiscal* núm. 11, 2015.

⁶¹ Vid. ROMERO CÍSCAR, C., “La libre circulación...”, *op. cit.*, p. 26.

⁶² LUCHENA MOZO, G., “Avance en la revisión del impuesto...”, *op. cit.*, p. 1.

⁶³ A tal respecto, el precepto dispone: “Las viviendas o terrenos que adquieran mortis causa el cónyuge o el hijo del causante en plena propiedad, en su totalidad o en una cuota indivisible, quedarán exentos de impuestos, si el heredero o el legatario o su cónyuge o cualesquiera de los hijos menores de éste no tiene derecho de plena

Europea (TFUE). El fundamento de esta petición se basa en que este artículo discrimina a los nacionales de la UE y del EEE que residan fuera de Grecia, siendo ello un obstáculo a la libre circulación de capitales que aparece en los Tratados.

La Comisión emitió dictamen motivado el 21 de noviembre de 2014, al que la República Helénica contestó reafirmando la compatibilidad de la citada disposición con el Derecho de la Unión y remitiéndose a la postura formulada en la respuesta al escrito de requerimiento de marzo de 2013. Como no se produjo la modificación legislativa solicitada, la Comisión Europea decidió llevar a Grecia ante el TJUE en relación con la exención del impuesto de sucesiones para las residencias primarias que solo es aplicable a los nacionales de la UE que residen de forma permanente en Grecia.

Como afirma la Comisión, la disposición controvertida diferencia dos tipologías distintas de nacionales de los EEMM de la Unión que no pueden acogerse a la exención del impuesto de sucesiones relativo a la vivienda habitual: por un lado, los nacionales de los EEMM que no sean residentes permanentes en Grecia; y por otro, los nacionales de los demás Estados del EEE, con independencia de su lugar de residencia. De ello se deduce que el valor de un inmueble localizado en Grecia y adquirido mediante herencia por tales nacionales se reduce, o dicho en otros términos, soportan una imposición más elevada.

El TJUE recuerda que la doctrina establecida en numerosos pronunciamientos⁶⁴ es que el impuesto que grava las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, está comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del TFUE relativas a los movimientos de capitales, salvo en los casos en que

propiedad o de usufructo o derecho a vivir en una vivienda o en una parte alícuota ideal de una vivienda que cubra las necesidades de vivienda de su familia o de un derecho de plena propiedad en un terreno edificable o en una parte alícuota de un terreno, a los que corresponda una superficie edificable que cubra sus necesidades de vivienda y se encuentre en un municipio con una población superior a 3 000 habitantes. Se considerarán cubiertas las necesidades de vivienda si la superficie total de los citados inmuebles y del resto de inmuebles objeto de la herencia asciende a 70 m², incrementados en 20 m² por cada uno de los dos primeros hijos y en 25 m² por el tercero y por cada uno de los posteriores hijos que estén a cargo del causahabiente. Podrán acogerse a la exención los griegos y los nacionales de los Estados miembros de la Unión Europea. Para poder acogerse a la exención será necesario residir permanentemente en Grecia”.

⁶⁴ Sentencias de 23 de febrero de 2006, van Hilten-van der Heijden, (C-513/03), apartado 42; de 17 de enero de 2008, Jäger, (C-256/06), apartado 25; de 17 de octubre de 2013, (C-181/12), , apartado 20, y de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España, (C-127/12), apartado 53.

sus elementos constitutivos tengan sus efectos limitados al interior de un solo EM, situación que no se da puesto que el art. 26 A, punto 1, del Código del Impuesto sobre sucesiones griego se aplica a supuestos cuyos elementos constitutivos, en su totalidad, no se limitan al interior de un único EM y afecta, en consecuencia, a la libre circulación de capitales.

En efecto, la normativa de un EM que permite la aplicación de ventaja fiscal en el ISD, condicionado al lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, supone una restricción de la libre circulación de capitales⁶⁵. Esto es, a juicio del Tribunal, lo que concurre en el caso analizado pues el art. 26 A, punto 1, del Código del Impuesto sobre sucesiones “exime del impuesto de sucesiones relativo a una vivienda o a un terreno, hasta un importe determinado, al cónyuge o al hijo del causante, si éstos no disponen de un derecho de plena propiedad o de usufructo o de habitación sobre otro bien inmueble que satisfaga las necesidades de vivienda de su familia, son nacionales de un Estado miembro de la Unión y residen de modo permanente en Grecia” (apartado 30); lo que supone que el artículo tenga como “efecto reducir el valor de la sucesión para el heredero que cumpla todos esos requisitos exigidos salvo el relativo a la obligación de residir de manera permanente en Grecia, privando al interesado de la exención del impuesto de sucesiones y conduciendo de ese modo a que éste se someta a una carga fiscal más elevada que la que soporta un heredero que resida de manera permanente en Grecia” (apartado 31). Siguiendo esta argumentación, el TJUE concluye que la normativa analizada supone una limitación a la libre circulación de capitales, prohibida, en principio, por el art. 63 TFUE.

- **STJUE de 16 de julio de 2015, Comisión Europea/República Francesa (C-485/14)**

La STJUE de 16 de julio de 2015, Comisión Europea/República Francesa (C-485/14) reitera la jurisprudencia relativa a la imposición de las sucesiones y donaciones en relación con la libre circulación de capitales; en esta ocasión, para estimar que el impuesto francés

⁶⁵ En ese sentido, Vid. Sentencias de 17 de octubre de 2013, Welte, (C-181/12), apartados 25 y 26, y de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España, (C-127/12), apartado 58.

exigible sobre las donaciones y legados, del cual se exonera a ciertas entidades sin fin lucrativo francesas o también de países que han llegado a un acuerdo en la materia con Francia, pero no a las residentes en otros Estados de la UE o del EEE vulnera la libre circulación de capitales del TFUE y del Acuerdo del EEE.

Fundamentalmente, tanto la Comisión como el TJUE emplearon la argumentación de la STJUE Persche (C-318/07) para concluir que la exoneración que Francia concedía del impuesto controvertido a las instituciones francesas y a las residentes en otros países con los que existía un acuerdo previo, pero no para las que se encontraran en situación análoga de otros Estados miembros era contraria a la libre circulación de capitales del TJUE o del EEE al no existir ninguna diferencia objetiva que justificara el tratamiento diferenciado de unas entidades y otras. El Tribunal de Justicia considera que no existe ninguna razón imperiosa de interés general puesto que Francia no había esgrimido ninguna exigencia imperativa que pudiera justificar su legislación.

- **STJUE de 6 de octubre de 2009**

La STJUE de 3 de septiembre de 2014 no es la primera vez que este Tribunal declara contraria a Derecho la normativa española aplicable a los no residentes, puesto que la sentencia de 6 de octubre de 2009, el TJUE condenó a España por discriminar a los no residentes que se veían obligados a pagar un 35 % sobre ganancias patrimoniales frente al 15 % que pagaban los residentes (hasta el 31 de diciembre de 2006).

VII. CONCLUSIONES

En mi opinión, al igual que la mayoría de doctrina, considero que resulta necesario un cambio en la regulación del ISD que reduzca las diferencias normativas entre CCAA y se armonice la misma, incluso por qué no consensuar una normativa a nivel estatal sin que las CCAA tengan potestad para legislar en este impuesto. La sentencia de 3 de septiembre de 2014 que declaró que nuestro país había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los arts. 63 del TFUE y 40 del Acuerdo EEE, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal entre los residentes y los no residentes en el ISD, debe marcar y punto y aparte.

En este sentido, el TJUE se ha encargado únicamente de enjuiciar la compatibilidad de los puntos de conexión establecidos en la legislación estatal con el Derecho europeo y, en ningún caso, pretende cuestionar ni entrar a valorar, el reparto de las competencias entre España y sus Comunidades Autónomas, ni los diferentes regímenes fiscales que se han generado en materia de fiscalidad sobre las donaciones y las sucesiones en ejercicio de la competencia cedida. Los fuertes intereses nacionalistas de las CCAA impiden que el Gobierno homogeneice la normativa impositiva, por lo que un cuestionamiento de este Tribunal habría sido positivo para reformar el entramado impositivo generado durante estos años y que, en mi opinión, ocasiona una menor seguridad jurídica para el contribuyente, que deberá atenerse a la regulación concreta de su Comunidad Autónoma, y también una fuente de discriminaciones no sólo entre no residentes y residentes en España y un país tercero, sino dentro del propio Estado.

Con la actuación de las CCAA en relación del ISD se ha producido una desnaturalización del mismo y el Estado no ha asumido ninguna responsabilidad para evitarlo, dando lugar a una vulneración de los principios que deben informar el ordenamiento tributario: la unidad, solidaridad e igualdad, así como la lealtad constitucional, así como los límites derivados de la necesaria coordinación de la Hacienda general con las correspondientes de las Comunidades.

Como ha sostenido parte de la doctrina, la condición de tributo “cedido” que ostenta el ISD ha provocado la desafortunada gestión territorial del mismo, suponiendo a menudo su práctica eliminación. Esta situación ha afectado tanto en términos de justicia como de función redistributiva, del sistema tributario. La consecuencia es la existencia de un sistema tributario fracturado que carece, según el TC, “de la necesaria uniformidad normativa en todo el territorio nacional” garantía de “una posición igual o común de todos los españoles, más allá de las necesarias diferencias de régimen jurídico que resulten inexcusablemente del legítimo ejercicio de la autonomía” (STC 4/1981, de 2 de febrero de 1981).

No obstante, la STJUE ha servido para que nuestro país modifique su regulación fiscal en materia de sucesiones y donaciones adecuándola al Derecho comunitario, mediante la aprobación de una Disposición Adicional segunda en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Sin embargo, esta regulación no termina con toda la discriminación que se venía produciendo respecto de los sujetos residentes en terceros países no miembros de la UE o del EEE a los que se les sigue aplicando la anterior regulación. Como consecuencia, estos sujetos verán menguados el valor general de la herencia o donación en función de su residencia, lo que supone un trato discriminatorio, contrario al principio constitucional de igualdad a que hacen referencia los artículos 14 y 31 de la Carta Magna. Esta discriminación obedece a que no hay ninguna razón política social, en general, o de protección a la familia, que legitime una diferencia de trato en función de la residencia, que pueda legitimar la diferencia de trato entre herederos del mismo padre y de la misma herencia, en base a la residencia del heredero.

Por ello, podemos decir que España sigue incumpliendo sus obligaciones derivadas del art. 63 del TFUE, regulador de la libertad de circulación de capitales. Todo nos hace indicar que habrá más fallos del TJUE sobre el ISD y su falta de adaptación a la regulación del Derecho comunitario. Una consecuencia de la entrada en la UE es que los EEMM han dejado en manos de las autoridades comunitarias la adaptación de los problemas que el ISD causa a nivel de la UE. Esta intervención comunitaria es a todas luces adecuada puesto que los propios Estados no suelen actuar, tal y como está ocurriendo en nuestro país, dándose

lugar a conductas contrarias al mercado interior, justificando por tanto la actuación de un ente superior.

Sería conveniente establecer una regulación ajustada al Derecho comunitario que impidiera que en nuestro ordenamiento jurídico se sigan dando discriminaciones en materia de sucesiones y donaciones. Además de más fallos comunitarios contrarios a España, es previsible que surjan procedimientos judiciales en los que los tribunales españoles puedan plantear cuestiones prejudiciales que, en unos años, puedan ocasionar una nueva llamada de atención a nuestro país por no cesar en su incumplimiento.

BIBLIOGRAFÍA

BARBERÁN LAHUERTA, M.A., y MELGUIZO GARDE, M., “Equidad y redistribución en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: análisis de los efectos de las reformas autonómicas”, IEF, *Papeles de Trabajo*, núm. 11, 2007.

BARCIELA PÉREZ, J. A., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales”, *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2015.

CALVO VÉRGEZ, J., “En torno a las recientes tensiones jurisdiccionales surgidas en el ámbito del ISD a las puertas de una reforma del impuesto”, *Quincena fiscal*, núm. 5, 2015.

CAYÓN GALIARDO, M. A., “La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014», *Revista técnica tributaria*, núm. 107, 2014.

CALVO ORTEGA, R., *Crisis de la financiación autonómica*, Editorial Thomson-Reuters, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2015.

D’OCÓN ESPEJO, A. “Diferencias territoriales en el ISD. Propuestas de reforma”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 274, 2014.

FALCÓN Y TELLA, R., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente”, *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2014.

FALCÓN Y TELLA, R. “Los puntos de conexión en el ISD y la libre circulación de personas y capitales: dictamen motivado de la Comisión”, *Quincena fiscal*, núm. 15-16, 2010.

FERNÁNDEZ ARRIBAS, G. y HERMOSÍN ALVAREZ, M., “Los obstáculos de la regulación española sobre el impuesto de sucesiones y donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, Año nº 18, núm. 49, 2014.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., “A cerca del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no residentes y tutela judicial. A propósito de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014”, *Quincena Fiscal* núm. 11, 2015.

GARCÍA DE PABLOS, J.F., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios”, *IEF*, núm. 20, 2009.

GARCÍA DE PABLOS, J. F., “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: la necesaria reforma a la luz de la jurisprudencia del TJUE”, *Quincena fiscal*, núm. 17, 2010.

GARCÍA DE PABLOS, J.F., “La discriminación del ciudadano no residente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Tribuna Fiscal*, núm, 275, Sección Brújula, *Editorial CISS*, 2014.

GARCÍA DE PABLOS, J.F., “La normativa autonómica sobre el ISD”, *Carta Tributaria*, *Revista de Opinión*, núm. 10, Editorial Wolters Kluwer, 2016.

GARCIA DE PABLOS, J.F., “La urgente reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España a la Luz del Derecho Comunitario”, *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2014.

GARCÍA PRATS, F. A., “El Derecho de la Unión Europea ante la encrucijada del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español”, *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, núm. 164, 2014.

HERRERA MOLINA, P. M., *Las enmiendas parlamentarias al Impuesto sobre Sucesiones siguen quebrantando el Derecho de la Unión Europea*, ECJ Leading Cases, octubre 2014.

LEFEBVRE, F., “Sucesiones y Transmisiones”, *AA.VV. Memento práctico*, Madrid, 2015.

LÓPEZ ESPADAFOR, J.M., “Consideraciones sobre la no confiscatoriedad en el Impuesto

sobre Sucesiones y Donaciones”, *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2012.

LÓPEZ MORO, E., “Comentarios a las medidas adoptadas por el Gobierno para evitar la discriminación entre residentes y no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Diario La Ley*, núm. 8433, 2014.

LUCHENA MOZO, G., “Avance en la revisión del impuesto sobre sucesiones y donaciones conforme al derecho de la Unión Europea”, *La Ley Unión Europea*, Nº 40, 30 de Septiembre de 2016, Año IV, Editorial LA LEY, 2016.

MARTÍN QUERALT, J., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: de la vulneración del Derecho comunitario a la mera inconstitucionalidad”, *Tribuna Fiscal*, N.º 275, 2014.

MENÉNDEZ MORENO, A., “¡Pobres residentes!””, *Revista Quincena Fiscal num.19/2014 parte Editorial*, 2014.

PÉREZ BERNABEU, B., CENCERRADO MILLÁN, E., NÚÑEZ GRAÑÓN, M., GALLEGRO LÓPEZ, J.B., BAYONA GIMÉNEZ, J.J., “Ordenamiento tributario español: los impuestos”, *Tirant Online*, 3ª edición, 2015.

RIBES RIBES, A., “Normas armonizadoras en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones” en *Residencia Fiscal y otros aspectos Conflictivos: La Armonización de la Imposición Directa*, de CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.), Aranzadi, Navarra, 2013.

ROMERO CÍSCAR, C., “La libre circulación de capitales con terceros países. Impacto sobre sucesiones y donaciones a la luz de la STJUE de 3 de septiembre de 2014”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, Nº 5-6, Agosto-Septiembre 2015, Editorial Wolters Kluwer, 2015.

ROVIRA FERRER, I., “El posicionamiento del TJUE y sus consecuencias acerca de las desigualdades de trato injustificadas en el ámbito del ISD”, *Gaceta fiscal*, núm. 346, 2014.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., “Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales”, *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2015.

SANZ GÓMEZ, R.J., “Análisis técnico del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La necesidad de reformarlo para preservarlo”, en *AAVV, Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos Impuestos*, Cubero Truyo, A., (Dir.), Thomson-Reuters Aranzadi, 2013.

TALLON TABOADA, J. M. y NAVARRO MIR, P., “La discriminación de trato en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en función del territorio de residencia del sujeto pasivo desde la perspectiva constitucional y del Derecho europeo”, *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2014.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “Algunas consideraciones sobre los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas”, en *Estudios Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Vol. II, Lex Nova, Valladolid, 2005.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “El impuesto sobre sucesiones y donaciones como tributo cedido a las Comunidades Autónomas”, *UNED*, 2014.