



FACULTAD DE DERECHO

**PROHIBICIÓN DE DISCRIMINACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE
SUCESIONES Y DONACIONES
TRABAJO DE FIN DE GRADO**

Autor: Sofía Diez de Rivera Juste
Curso: 5º E-3 Analytics
Área de Derecho Financiero y Tributario
Tutor: Javier Alonso Madrigal

Madrid
Junio 2022

RESUMEN

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tiene grandes controversias debido a que CCAA tiene su propia regulación. Esto viene dado por la cesión del Estado a las Comunidades Autónomas. Esto ha generado numerosas diferencias de trato entre residentes y no residentes en función de la normativa autonómica a la que estén sujetos.

Con el propósito de examinar las desigualdades que viene aplicando el Reino de España han sido analizadas detalladamente las Sentencias del 3 de septiembre de 2014, del 19 de febrero de 2018 y 19 de noviembre de 2020 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en defensa de la libertad de circulación de capitales, establecimiento y personas. Paulatinamente, se está consiguiendo a través de las sentencias del TJUE una solución más armonizada para residentes, no residentes en España, pero si en la UE y para extranjeros residentes de terceros países. Adicionalmente, se analiza la nueva legislación promulgada por el Reino de España para dar cabida a dichas sentencias.

Además, se hace un estudio de la Ley 13/1997 de la Generalitat Valenciana, de la normativa foral del País Vasco y Navarra, su trato distinto a no residentes y su posterior modificación. Para finalizar, se analiza la normativa de Ceuta y Melilla al no tener su propia regulación y adherirse a la normativa estatal.

Palabras clave: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, residencia habitual, Comunidades Autónomas, Unión Europea, causahabiente y causante, desigualdades, Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

ABSTRACT

The Inheritance and Gift Tax has great controversies due to the fact that the Autonomous Communities have their own regulation. This is due to the transfer of the State to the Autonomous Communities. This has generated numerous differences in treatment between residents and non-residents depending on the Autonomous Community regulations to which they are subject.

In order to examine the inequalities applied by the Kingdom of Spain, the judgments of September 3, 2014, February 19, 2018, and November 19, 2020, of the Court of Justice of the European Union in defense of the freedom of movement of capital, establishment and persons have been analyzed in detail. Gradually, through the rulings of the CJEU, a more harmonized solution is being achieved for residents, non-residents in Spain, but in the EU and for foreign residents from third countries. Additionally, the new legislation enacted by the Kingdom of Spain to accommodate such rulings is analyzed.

Furthermore, a study is made of Law 13/1997 of the Generalitat Valenciana, of the foral regulations of the Basque Country and Navarre, their different treatment of non-residents and their subsequent modification. Finally, the regulations of Ceuta and Melilla are analyzed as they do not have their own regulations and adhere to the state regulations.

Keywords: Inheritance and gift tax, habitual residence, Autonomous Communities, European Union, successor and assignee, inequalities, Court of Justice of the European Union.

ÍNDICE

1. Introducción.....	6
2. Prohibición de discriminación, la libertad de circulación, la libertad de establecimiento de los residentes y no residentes en el Derecho de la UE.....	7
2.1. Principio de no discriminación.....	7
2.2. Libertades fundamentales del mercado Único de la Unión Europea	8
2.3. Marco Europeo	8
3. El ISD antes de la reforma de la Sentencia del 3 de septiembre de 2014	14
3.1. Problemática de la Ley 13/1997 de la Generalitat Valenciana y comparación con el caso español.	16
4. Normativa foral.....	20
4.1. Introducción	20
4.2. Antes de la modificación de los puntos de conexión de los Territorios Históricos ..	20
4.3. Tras la modificación del artículo 25 del Concierto	23
5. Normativa de Ceuta y Melilla	31
6. Análisis de la Sentencia del TJUE del 3 de septiembre de 2014.....	33
6.1. Supuesto de Hecho	33
6.2. Argumentación	34
6.3. La sentencia del caso Azores	35
6.4. Vulneraciones de artículos del TFUE y del Acuerdo Económico Europeo	36
6.5. Reforma legislativa	37
7. Análisis de la sentencia del 19 de febrero de 2018 del Tribunal Supremo (nº 242/2018)42	
8. Análisis de la Sentencia del 19 de noviembre de 2020	43
9. Propuestas.....	45
10. Conclusión	46
11. Bibliografías.....	48

ABREVIATURAS:

CCAA: Comunidades Autónomas

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

STJUE: Sentencia del TJUE

TUE: Tratado de la Unión Europea

UE: Unión Europea

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

LOFCA: Ley Orgánica de Financiación de las CCAA

CE: Constitución Española

EEE: Espacio Económico Europeo

1. Introducción

El presente trabajo de investigación tiene como propósito general el estudio de las diferencias de trato en el gravamen entre residentes y no residentes, tanto en aquellas Comunidades Autónomas (en adelante CCAA) bajo el régimen común como en las comunidades forales. También se expondrán las principales diferencias para las comunidades de Ceuta y Melilla (actualmente bajo el régimen estatal)

Para ello, se han utilizado numerosas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) haciendo referencia a la prohibición de trato discriminatorio entre residentes y no residentes.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) es un impuesto directo, personal, subjetivo, progresivo e instantáneo. Este tributo grava el incremento patrimonial que obtienen las personas físicas de forma lucrativa *inter vivos* (en el caso de donaciones) o *mortis causa* (en el caso de sucesiones) y la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida (cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario).¹

En el caso de las sucesiones, el impuesto grava incrementos patrimoniales obtenidos por las personas físicas a título gratuito y *mortis causa*, y el contribuyente es el causahabiente. Es un impuesto progresivo, esto es que no existe un porcentaje fijo, sino una escala de gravamen. La escala estatal varía del 7,65% al 34%. En el caso de donaciones, el objeto son los incrementos patrimoniales obtenidos por personas físicas a título gratuito por actos *intervivos* y el contribuyente es el donatario o el favorecido por ellas.²

La cuota tributaria se calcula aplicando el coeficiente multiplicador sobre la cuota íntegra, y que depende del grado de parentesco y del patrimonio preexistente del causahabiente, como establece el artículo 22 de la LISD:

¹ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (BOE 19 de diciembre de 1987)

² Artículo 21 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (BOE 19 de diciembre de 1987)

Tabla 1: Coeficiente multiplicador

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

Fuente: Artículo 22 de la LISD

Este tributo está regulado por la normativa estatal y se exige en todo territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en los territorios forales del Concierto y del Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, gozan de autonomía normativa (regulado por sus propias leyes forales). No obstante, la cesión de las competencias normativas del impuesto a las CCAA de régimen común hace que se rijan en gran medida por lo dispuesto en su regulación y ha establecido grandes diferencias de trato en el gravamen entre las distintas CCAA.³

2. Prohibición de discriminación, la libertad de circulación, la libertad de establecimiento de los residentes y no residentes en el Derecho de la UE.

2.1. Principio de no discriminación

La UE se rige por el principio de igualdad⁴ por el que todos los europeos deben ser iguales ante la ley. Como establece el artículo 2 del TUE uno de los valores fundamentales de la Unión

³ Artículo 2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (BOE 19 de diciembre de 1987)

⁴ Artículo 9: “La Unión respetará en todas sus actividades el principio de la igualdad de sus ciudadanos, que se beneficiarán por igual de la atención de sus instituciones, órganos y organismos. Será ciudadano de la Unión toda persona que tenga la nacionalidad de un Estado miembro. La ciudadanía de la Unión se añade a la ciudadanía nacional sin sustituirla.” (BOE 13 de enero de 1994)

Europea (en adelante, UE) es la prohibición de no discriminación y rige todo su ordenamiento jurídico. Se trata de prohibición general de trato desigual entre sujetos que se encuentran en situaciones comparables.⁵ Como establece la Sentencia del Tribunal Constitucional del 14 de julio de 1982:

*“Significa que a los supuestos de hecho iguales deben serles aplicadas unas consecuencias jurídicas que sean iguales también y que para introducir diferencias entre los supuestos de hecho tiene que existir una suficiente justificación de tal diferencia, que aparezca al mismo tiempo como fundada y razonable de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados.”*⁶

El principio de igualdad de la CE, tanto el artículo 139 como el artículo 14 no impide que haya diferencias entre las CCAA fundamentadas en el principio de autonomía financiera, pero sí habría desigualdad en los casos que haya una diferencia de trato injustificada en función de su residencia.

Una diferencia de trato no atentaría contra el principio de no discriminación si las situaciones están justificadas por una razón primordial de interés general, o no se trata de hechos iguales, siempre coherentes con el principio de proporcionalidad.⁷

2.2. Libertades fundamentales del mercado Único de la Unión Europea

Desde el Tratado de Maastricht se han prohibido las restricciones a los movimientos de capitales y a los pagos, tanto entre Estados miembros como con terceros países. El actual Tratado de la Unión Europea crea el mercado único, fundamentado en las cuatro libertades fundamentales, mientras que el Tratado de Funcionamientos de la Unión Europea regula libre circulación de capitales en los artículos 63 a 66.⁸

2.3. Marco Europeo

El Reglamento Europeo nº 650/2012, de 4 de julio de 2012, relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones, a la aceptación y la ejecución

⁵ Cerdá Martínez -Pujalte C., *“Los principios constitucionales de igualdad de trato y de prohibición de la discriminación: Un intento de delimitación”*, 2005, p.195.

⁶ Aranzadi, Sentencia del Tribunal Constitucional del 14 de julio de 1982, Recurso de Amparo nº21/1982.

⁷ Infocuria, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, 127/12.

⁸ TFUE (DOUE del 30 de marzo de 2010)

⁹ Reglamento (UE) nº 650/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de julio de 2012 relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones, a la aceptación y la

de los documentos públicos en materia de sucesiones *mortis causa* y a la creación de un certificado sucesorio europeo, tiene el objetivo de mantener y desarrollar un espacio de libertad, seguridad y de justicia, que garantice la libre circulación de personas y adoptando, para ello, medidas en el ámbito de la cooperación judicial civil en lo referente a las sucesiones *mortis causa* con repercusiones transfronterizas. También, con el fin de facilitar el buen funcionamiento del mercado interior, salvaguardando que los europeos puedan organizar su sucesión y que los herederos, legatarios y acreedores en las sucesiones con implicaciones en varios Estados miembros, puedan ejercer sin trabas sus respectivos derechos.¹⁰ No obstante, a pesar del objetivo del Reglamento siguieron produciéndose desigualdades contrarias al principio de libertad de circulación de capitales, de libertad de establecimiento y de libre circulación de personas puesto que este Reglamento excluye de su ámbito de aplicación las cuestiones fiscales.¹¹

En Europa, en la vertiente fiscal de las sucesiones y donaciones existe un problema que viene preocupando a la Comisión: la doble imposición que pueden sufrir los ciudadanos de la UE que heredan propiedades en el extranjero, dado que suelen tener que tributar en más de un Estado miembro por la misma herencia; y la discriminación que padecen estas sucesiones o donaciones ya que las herencias extranjeras son gravadas más severamente que las nacionales; esta situación va en contra de algunos principios constitucionales como el principio de igualdad, de no discriminación, de capacidad económica y de no confiscatoriedad.¹² Este problema se da de manera frecuente ya que muchos ciudadanos europeos poseen bienes fuera de su país de residencia habitual y pueden tener familia en otros Estados miembro de la UE.¹³

Muchas controversias han sido planteadas al Tribunal de Justicia (en adelante TJUE) debido al trato discriminatorio entre residentes y no residentes desproporcionado e injustificado, por lo que ha tenido ocasión de pronunciarse en defensa de la libertad de circulación de capitales, establecimiento y personas. Poco a poco se está consiguiendo a través de las sentencias del

ejecución de los documentos públicos en materia de sucesiones *mortis causa* y a la creación de un certificado sucesorio europeo (DOUE 27 de julio de 2012).

¹⁰ Ortiz Herrera, S., “*Serie Unión Europea y Relaciones Internacionales El reglamento europeo de sucesiones. Tribunales competentes y ley aplicable. Excepciones al principio general de unidad de ley*”, Universidad San Pablo CEU, n. 69, 2013, p. 6.

¹¹ Martín Román J. y del Blanco García A., “*La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa*”, *Crónica Tributaria*, n. 151, 2014, p.116.

¹² Del Pilar Pastor de la Torre M., “*El impuesto sobre sucesiones y donaciones y el derecho de la Unión Europea: problemas y retos*”, 2019.

¹³ “*La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa*”, cit., p. 116.

TJUE una solución más armonizada para residentes, no residentes en España, pero si en la UE y para extranjeros residentes de terceros países.

Como establecen Martín y del Blanco en su estudio, aplicando estos principios a las regulaciones normativas de cada país, el TJUE ha declarado que estas disposiciones violan la libre circulación de capitales cuando: prevean diferentes reglas para la valoración de los activos que formen parte de la herencia, en función de si estos activos están ubicados en el Estado miembro de la liquidación o en el extranjero; restrinjan la deducción de los causahabientes relacionados con bienes que forman parte del patrimonio de no residentes; proporcionen un trato menos favorable, a menudo relacionado con aquellos que no son residentes; proporcionen una tasa mayor o menos favorable, generalmente relacionados con activos heredados en el extranjero o interrelacionados de cualquier manera diferente con los territorios de otros Estados.¹⁴

El artículo 1 de la Directiva de 88/36/CEE¹⁵ que dice:

“1. Los Estados miembros suprimirán las restricciones a los movimientos de capitales que tienen lugar entre las personas residentes en los Estados miembros, sin perjuicio de las disposiciones que se indican más adelante. Para facilitar la aplicación de la presente Directiva, los movimientos de capitales se clasificarán con arreglo a la nomenclatura que se establece en el Anexo I.

2. Las transferencias correspondientes a los movimientos de capitales se efectuarán en las mismas condiciones de cambio que las que se practican para los pagos relativos a las transacciones corrientes.”

A continuación, se expondrá un análisis de las distintas sentencias del TJUE (anteriormente TJCE) donde se determina qué atenta contra con el Derecho de la UE y qué no.

- **Caso Barbier** (STJUE de 11 de diciembre de 2003; Asunto C-364/01):

La sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 11 de diciembre de 2003¹⁶ establece la diferencia en el trato fiscal en función de que el causante residiera en los Países Bajos o en el extranjero (en este caso en Bélgica) en la fecha de su fallecimiento, lo cual atenta para el TJUE contra el

¹⁴ “La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa”, cit., p. 119.

¹⁵ Directiva 88/361/CEE del Consejo de 24 de junio de 1988 para la aplicación del artículo 67 del Tratado.

¹⁶ Aranzadi, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de diciembre de 2003, 364/01.

principio de no discriminación en función de la residencia. La tributación en el caso de que la residencia estuviera en los Países Bajos permite cierta deducción del valor de un patrimonio, lo cual no se permitía si el difunto residiera en otro Estado miembro antes de su muerte. Los no residentes tendrían que pagar un impuesto más oneroso lo que provocaba que la residencia en los Países Bajos tuviera más valor que en otro Estado miembro.

“La diferencia de trato es incompatible con la libre circulación de capitales dado que un no residente dudará sobre invertir en los Países Bajos en la compra de un bien inmueble, porque, en ese caso, sus herederos tendrían la obligación de soportar una carga fiscal mayor que si no hubiera invertido en ese Estado miembro o si hubiera invertido en él de otra forma.”¹⁷

- **Caso M. Geurts y D. Vogten** (STJUE de 25 de octubre de 2007; Asunto C-464/05)

La sentencia del TJUE (en adelante STJUE) del 25 de octubre de 2007¹⁸ se pronuncia sobre la compatibilidad del derecho comunitario (más concretamente, sobre las libertades de establecimiento y de circulación de capitales) en relación con un beneficio fiscal previsto en una normativa de origen belga sobre tributación sucesoria.

En el artículo 60bis de la constitución belga: “*Code des Droits de Succession*” se introdujo la exención de la tributación de los activos correspondientes a una empresa familiar o a las participaciones de esta. Para aquellos casos donde al menos en los tres años antes de la muerte del causante la empresa tuviera un mínimo de cinco trabajadores contratados en Flandes y que posteriormente al fallecimiento, durante cinco años, este número se mantuviera estable.¹⁹

Este caso trata sobre un ciudadano holandés, el Sr. J. Vogten, el cual, en el momento de su fallecimiento, había vivido más de cinco años en Flandes, siendo este periodo de tiempo suficiente como para estar sujeto al impuesto belga. No obstante, debido a que en su empresa familiar sólo tenía dos trabajadores en los Países Bajos no gozaba de exención.

Por esta razón, el tribunal consideró que iba en contra de la libertad de establecimiento, es decir, del artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE),

¹⁷ Aranzadi, Sentencia del Tribunal de Justicia del 11 de diciembre de 2003, 364/01.

¹⁸ Aranzadi, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 25 de octubre de 2007, 464/05.

¹⁹ Pinto Nogueira, J.F. “*Autonomas ma non troppo - Reflexiones sobre la autonomía de los entes infra-estatales a la luz de la Sentencia Geurts - STJUE de 25 Octubre de 2007*”, 2009, p.94.

produciendo un trato distinto en función de si la empresa empleaba trabajadores en el Estado miembro en cuestión o en otro Estado miembro. Esta regulación era contraria a la libertad de establecimiento por el trato discriminatorio entre la residencia de las sociedades que son accionistas.

- **Caso Jäger** (STJUE de 17 de enero de 2008; Asunto C-256/06)

La sentencia del TJUE del 17 de enero de 2008²⁰ viene precedido de una demanda que se inició por una disputa entre el Sr. Jäger y Finanzamt Kusel-Landstuhl ('Finanzamt') con respecto al cálculo de la obligación tributaria sobre una herencia tanto de una propiedad ubicada en Alemania como de una finca agrícola y forestal situada en Francia. La disputa trata específicamente sobre las normas relativas a la valoración de dichos bienes.

El TJUE establece que existe un trato fiscal distinto, atentando contra el principio de libre circulación de capitales ya que que la tributación de un Estado miembro de residencia con respecto a los activos situados en otro Estado miembro es menos favorable. Por esta razón, el TJUE dictamina que los inmuebles situados en el extranjero no deben recibir un trato distinto a los nacionales, con el propósito de no vulnerar el principio de libre circulación de capitales.

- **Caso Eckelkamp** (STJUE de 11 de septiembre de 2008; Asunto C-11/07)

La sentencia del TJUE del 11 de septiembre de 2008²¹, da comienzo con el caso Barbier (el cual, trata sobre un no residente alemán que hereda un inmueble situado en Bélgica), afirmando que la legislación belga supone una restricción a la libre circulación de capitales debido a que los no residentes alemán y los residentes belgas se encuentran en una posición comparable y se les trata de manera diferente, por lo que tiene derecho a la misma deducción que tienen los contribuyentes residentes en Bélgica.

- **Caso Arens–Sikken** (STJUE de 11 de septiembre de 2008; Asunto C-43/07)

La Sentencia del TJUE en 2008²² determina que es contrario al Derecho de la UE autorizar a un heredero a deducir las deudas sobre los bienes heredados solo si la persona cuya propiedad está siendo administrada estuviese residiendo, en el momento de su muerte, en el Estado

²⁰ Aranzadi, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de enero de 2008, 256/06.

²¹ Aranzadi, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de septiembre de 2008, 11/07.

²² Aranzadi, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de septiembre de 2008, 43/07.

miembro en el que se encuentra el bien, lo cual vulnera el principio de libre circulación de capitales.²³

Quiero añadir también que este caso se asimila a la sentencia del caso Eckelkamp puesto que esta también supone una restricción a la libre circulación de capitales al hacer que la deducibilidad de las deudas de los bienes heredados dependa del domicilio de la persona en el Estado miembro donde se encuentra y no la propiedad.

- **Caso Mattner** (STJUE de 22 de abril de 2010; Asunto C-510/08)

La sentencia del TJUE en 2008²⁴ establece que hay una discriminación al principio de libertad de circulación de capitales cuando la normativa nacional dependiendo del lugar de residencia del donante y del donatario (en la fecha en la que se realizó la donación) se pueda aplicar una reducción de la base imponible del bien inmueble de que se trata. La mayor carga fiscal que grava la donación entre no residentes es incompatible con la libre circulación de capitales.²⁵

El Tribunal no aceptó las justificaciones de evitar que la ventaja fiscal se reciba dos veces o impedir evasión de los límites a través de múltiples donaciones.²⁶

- **Caso Halley** (STJUE de 15 de septiembre de 2011; Asunto C-132/10)²⁷

El TJ consideró que había una discriminación en el trato del Impuesto sobre Sucesiones puesto que el plazo de prescripción por la adquisición *mortis causa* de acciones nominativas era mayor si la sede de dirección efectiva estaba situada en el Estado miembro de tributación o en otro Estado.²⁸

- **Caso Welte** (STJUE de 17 de octubre de 2013, Asunto C-181/12)

²³ Cayón Galiardo, A. “La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)”, 2014, p.19.

²⁴ Aranzadi, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de abril de 2010, 510/08.

²⁵ “La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa”, cit., p. 122.

²⁶ Se parece este caso, como se verá, al español puesto que hay una discriminación entre residentes y no residentes y se trata de forma distinta situaciones iguales sin justificación.

²⁷ Aranzadi, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de septiembre de 2011, 132/10.

²⁸ “La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa”, cit., p. 123.

La sentencia del TJUE de 2013²⁹, el TJUE considera que vulnera el principio de libre circulación de capitales debido a que no puede haber diferencias de trato en función de si el causante y el causahabiente residan, en el momento del fallecimiento, en un tercer país y si al menos uno de ellos hubiera residido, en ese mismo momento, en dicho Estado miembro (en este último caso la reducción de la base imponible sería mayor).

Herrera Molina, avanzó que España iba a tener que modificar su legislación como consecuencia de esa sentencia: *“las consecuencias para España parecen evidentes, aunque quepan varias opciones: la supresión de los beneficios fiscales autonómicos o su extensión a los no residentes”*.³⁰

Además, afirma que *“la sentencia protege la libre circulación de capitales de un residente en un país tercero y no considera justificada la restricción de dicha libertad en el principio de coherencia ni en la necesidad de preservar los controles fiscales”*³¹

Se asemeja al recurso interpuesto por la Comisión Europea contra el Reino de España al no permitir a los no residentes aplicar los beneficios fiscales. Esta sentencia confirma el incumplimiento de la actual regulación del ISD, en relación con los beneficios fiscales.

3. El ISD antes de la reforma de la Sentencia del 3 de septiembre de 2014

Analizaré el ISD antes de la sentencia del TJUE de 2014, 127/12.

En primer lugar, el artículo 25.1 c) de la Ley 22/2009³² establece que:

“Con el alcance y condiciones establecidos en este título, se cede a las CCAA, según los casos, el rendimiento total o parcial en su territorio de los siguientes tributos: c) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”

²⁹ Aranzadi, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de octubre de 2013, 181/12.

³⁰ P. M. HERRERA MOLINA, *“STJUE Welte: ¿El fin de las reducciones y beneficios fiscales autonómicos en el Impuesto sobre Sucesiones?”*, ECJ leading cases, UNED, 2013, p.1.

³¹ *“STJUE Welte: ¿El fin de las reducciones y beneficios fiscales autonómicos en el Impuesto sobre Sucesiones?”*, cit., p.1.

³² Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE 19 de diciembre de 2009).

Además, en atención al artículo 26.1.A.b)³³:

“Se entiende por rendimiento cedido de los tributos que se señalan en el artículo anterior: A) El importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a los distintos hechos imposables cedidos, en el caso de: b) Impuesto sobre sucesiones y donaciones”

Y para poder determinar que le corresponde de rendimiento a cada CCAA se acude al artículo 32 de la Ley Orgánica de Financiación de las CCAA (en adelante LOFCA) de 2009³⁴, que establece que:

“1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio.

2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 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 éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma.

A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

³³ Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE 19 de diciembre de 2009).

³⁴ Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE 19 de diciembre de 2009).

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.”

La residencia eventual según el artículo 28.1.1.b)³⁵:

“1. A efectos de lo dispuesto en este Título, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma:

1.º Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días:

b) Del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.”

Estos puntos de conexión dan lugar a importantes diferencias fiscales en función del domicilio del causante o del donatario en una CCAA, lo que es contrario a las libertades en la UE (libre circulación de capitales³⁶ y personas³⁷) y en España (principio de igualdad³⁸).³⁹

3.1. Problemática de la Ley 13/1997 de la Generalitat Valenciana y comparación con el caso español.

La Ley 13/1997⁴⁰, en su artículo 12 bis letra a) aprueba una:

“bonificación del 75 por 100 de la parte de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo: a) Las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes a los grupos I y II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18

³⁵ Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE 19 de diciembre de 2009).

³⁶ Artículo 63 del TFUE: “1. 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. 2. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.” (DOUE 30 de marzo de 2010)

³⁷ Artículo 21 del TFUE: “1. 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.” (DOUE 30 de marzo de 2010)

³⁸ Artículo 14 de la Constitución Española: “Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.” (BOE 29 de diciembre de 1978)

³⁹ “La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa”, cit., p. 123.

⁴⁰ Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos. (BOE 7 de abril de 1998)

de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del Impuesto”.

Por lo tanto, se les concede un trato más favorable a los ciudadanos que tengan su residencia habitual en la Comunidad Valenciana que a los que la tengan en otra CCAA.

Esto, se declara inconstitucional lo cual deriva en la nulidad del requisito de residencia habitual en la Comunidad Valenciana por la Sentencia del TC 60/2015⁴¹, de 18 de marzo debido a la necesidad de ser residente habitual en la Comunidad Valenciana para que se aplicase esta bonificación en el momento de devengo. Esto, se consideró contrario a los artículos 14, 31.1 y 139.1 de la CE. Solo se beneficiaban de la bonificación los residentes y los no residentes no.

El TC en el fundamento jurídico 5º dice: *“Es importante tener presente que ningún óbice existe desde el punto de vista constitucional para la utilización de la residencia como 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”*.⁴²

La discriminación surgía debido a que, en la misma legislación, es decir, la valenciana, existía un trato distinto entre residentes y no residentes en la Comunidad Valenciana. Un heredero, residente en la Comunidad Valenciana respecto de otro heredero, no residente en esta CCAA, con vínculo a una misma herencia, y causante, residente también en la Comunidad Valenciana, son situaciones comparables. Debido a este trato desigual en situaciones comparables se examinó si existía una finalidad objetiva y razonable que lo legitime.⁴³

Es por esta razón, por la que la Sala de lo contencioso del Tribunal Supremo, mediante Auto de 8 de mayo de 2013⁴⁴ en la que se plantea una cuestión de constitucionalidad sobre la

⁴¹ Tribunal Constitucional Español, Sentencia del Tribunal Constitucional del 18 de marzo de 2015, nº 3337/2013

⁴² Tribunal Constitucional Español, Sentencia del Tribunal Constitucional del 18 de marzo de 2015, nº 3337/2013.

⁴³ Tribunal Constitucional Español, Sentencia del Tribunal Constitucional del 18 de marzo de 2015, nº 3337/2013.

⁴⁴ Auto del Tribunal Supremo de 8 de mayo, Sala de lo Contencioso, Sección 7, Recurso 4209/2011.

regulación valenciana del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Fundamento Jurídico 8ª establece lo siguiente:

1. Que considera que la Sentencia recurrida en esta casación no da respuesta constitucionalmente aceptable a la pretensión del recurrente; pero que la estimación del recurso depende exclusivamente de la validez constitucional del inciso final del apartado a) del art. 12. bis (39) de la Ley 13/1997, de la Comunidad Valenciana, que considera contrario a los artículos 14, 31.1 y 139.1 de la CE, por lo que se ve obligado para decidir el Recurso de Casación a plantear ante el tribunal constitucional cuestión de inconstitucionalidad, conforme a lo dispuesto en el art. 163 de la CE y 35 de la LOTC.

2. Que entiende que, entre los sujetos pasivos del Impuesto de Sucesiones, regulado en la Ley 13/1997, y en concreto respecto al beneficio fiscal regulado en el art. 12. bis a) existe una situación de absoluta igualdad.

3. Que entiende que el tratamiento desigual en la bonificación fiscal que deriva del elemento de la residencia no responde a ningún fin constitucionalmente legítimo, y que, por tanto, al introducir tal elemento diferencial en la regulación del beneficio, se vulneran los arts. 14 y 31.1 de la CE.

4. Que entiende que el tratamiento diferencial en la regulación del beneficio fiscal establecido en el art. 12. bis referido, basado exclusivamente en el elemento de la residencia en la CA, constituye un trato desigual entre españoles contrario lo dispuesto en el art. 139.1 de la CE.

Por lo tanto, no era lógico basarse en este Auto para defender una posible vulneración de ciertos principios, ya sean comunitarios o nacionales, porque el supuesto de hecho es completamente distinto.

El legislador valenciano suprimió desde el 1 de enero de 2015 este requisito de residencia, dejando claro el Alto Tribunal al respecto, que la redacción afectada por el fallo entra dentro de estos límites y son de plena aplicación.

Como consecuencia, el legislador suprimió el requisito de residencia en el artículo 12 bis a):

“1. Gozarán de las siguientes bonificaciones sobre la parte de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo:

a) *Una bonificación del 75 por 100 las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes al grupo I del artículo 20.2.a de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*⁴⁵

Este trato diferente entre residentes y no residentes en una misma legislación (valenciana) que no se le permite hacer a la Comunidad Valenciana, de alguna manera sí que se le permite hacer al Estado. En España, cada CCAA puede fijar su ISD distinto, cada CCAA tiene su legislación. Lo que no pueden hacer es una vez que están sujetas a una determinada sucesión, no pueden diferenciar entre residentes y no residentes. De facto, al sujetar solo a determinados residentes, están dando un trato distinto a sus residentes frente al resto de residentes de otras CCAA, lo cual se justifica con la autonomía regional. Resulta paradójico.

Un residente en Madrid y residente en Cataluña no plantea problemas que haya distinto tratamiento. Sin embargo, si es dentro de la CCAA sí que plantea problemas. No se deja hacer a la CCAA, lo que el Estado si deja a hacer a las distintas CCAA entre sí. Resulta chocante, en la medida en la que tienes que tratar igual a tus residentes, pero no tienes que tratar igual a tus residentes en otras CCAA, que ya tributan por otras CCAA. A mi juicio, es contra el principio igualdad.

Este caso se diferencia del caso español en que en este se habla de residencia fiscal en una determinada CCAA, en una misma legislación, la valenciana. Aquí, el amparo normativo se localiza en nuestra Constitución. El TC lo hace aplicando su propia doctrina de la discriminación en el análisis de la constitucionalidad de sus sentencias por dos requisitos: la equiparación de las circunstancias jurídicas y la falta de justificación de las normas discriminatorias, que considera que en este caso es lo mismo. Sin embargo, otras normas (ahora o en el futuro) que establezcan beneficios fiscales basados en la residencia pueden tener legalidad constitucional si existe una razón legítima para establecer esas normas. Así, nos encontramos ante una cuestión no cerrada que debe ser estudiada caso por caso, donde el objeto y la justificación de la norma serán claves para determinar si se ha producido discriminación.⁴⁶

⁴⁵ Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos. (BOE 7 de abril de 1998, publicada el 31 de diciembre de 2016)

⁴⁶ CEF. “*La residencia en una determinada Comunidad Autónoma no legitima per se el establecimiento de beneficios fiscales*”, 2015, p.1.

4. Normativa foral

4.1. Introducción

El Impuesto sobre sucesiones y donaciones está cedido a las CCAA, salvo en el País Vasco y Navarra. La competencia normativa sobre el mismo se encuentra compartida entre el Estado y los territorios forales. Ambas ciudades tienen su propio régimen fiscal y vienen reguladas por el sistema de Concierto o Convenio.

4.2. Antes de la modificación de los puntos de conexión de los Territorios Históricos

La Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, modificada posteriormente por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre⁴⁷ supone un cumplimiento a la sentencia del TJUE del 3 de septiembre de 2014 de manera que no supusiese una vulneración al principio de libre circulación de capitales. Se aprueba el Concierto Económico con la CCAA del País Vasco y la nueva regulación ha dado lugar a la nueva redacción del artículo 25 para modificar los puntos de conexión del impuesto.

A continuación, procederé a analizar la regulación concreta de este impuesto antes de la Sentencia del TJUE en 2014, 127/12. Es necesario analizar los puntos de conexión previos a la modificación para poder determinar las discriminaciones producidas en el artículo 25⁴⁸.

“Uno. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma.

Corresponderá su exacción a la Diputación Foral competente por razón del territorio en los siguientes casos:

- a) En las adquisiciones «mortis causa» y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.*

⁴⁷ Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. (BOE de 29 de diciembre de 2017)

⁴⁸ Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. (BOE 24 de mayo de 2002)

Por lo tanto, el punto de conexión es el País Vasco cuando esta fuese su residencia habitual en el momento de fallecimiento.

- a) *En las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en territorio vasco. A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.*

El punto de conexión es el País Vasco siempre que los bienes inmuebles se encuentren ahí.

- b) *En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.*

El punto de conexión es el País Vasco cuando la residencia habitual del donatario radique ahí.

- c) *En el supuesto en el que el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero, cuando la totalidad de los bienes o derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras residentes en el territorio vasco, o se hayan celebrado en el País Vasco con entidades extranjeras que operen en él.*

Cuando todos los bienes y derechos estén situados en el País Vasco, el punto de conexión para los no residentes será el País Vasco y las cantidades derivadas de contratos de seguros de vida con entidades aseguradoras residentes en el País Vasco, con entidades extranjeras que operen en el País Vasco o cuando celebrar contratos con entidades extranjeras que operen en el País Vasco.

Dos. En los supuestos contemplados en las letras a) y c) del apartado anterior, las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiere adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 5 años de

antelación a la fecha del devengo del Impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7.º 2 del Estatuto de Autonomía.

El presente artículo establece que son de aplicación las Diputaciones Forales sino las del territorio común si el causante o el donatario hubiera adquirido la residencia en el País Vasco con menos de cinco años antes de la fecha de devengo.

Tres. Cuando en un documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario bienes o derechos y, por aplicación de los criterios especificados en el apartado uno anterior, el rendimiento deba entenderse producido en territorio común y vasco, corresponderá a cada uno de ellos la cuota que resulte de aplicar al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos.

Cuatro. Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá al País Vasco la cuota que resulte de aplicar al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados.

A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual.”

Todo lo que se ha mostrado hasta ahora es una ilustración de las desigualdades existentes.

En primer lugar, pongamos el supuesto en el que un padre residente en el País Vasco fallece y quiere que herede su hijo residente también en el País Vasco. Pues bien, al contribuyente residente le sería aplicable la legislación foral.

No obstante, si el mismo padre residiese en París y el hijo en el País Vasco. Pues bien, al residente en el País Vasco le sería aplicable la legislación estatal (la Ley 29/1987) la cual no goza de bonificaciones.

Por lo tanto, observamos que el tipo de gravamen efectivo varía enormemente en función de la residencia del donatario. Estas diferencias eran bastante elevadas pudiendo atentar de esta manera, en el plano comunitario, contra el principio de libre circulación de personas (el ya

mencionado artículo 21 del TFUE) y el principio de libre circulación de capitales (el ya mencionado artículo 63 del TFUE) y, en el plano nacional, contra el principio de igualdad recogido en el artículo 14 de la Constitución Española, entre otros.

Podemos observar entonces, tal y como establece Barreiro, que existe una discriminación entre los contribuyentes residentes que adquieren bienes (todos ellos ubicados en el País Vasco) y los contribuyentes no residentes que adquieren bienes que solo están parcialmente ubicados en el País Vasco, algunos de los cuales se encuentran en el extranjero. En el primer caso, se aplica la normativa foral correspondiente, y en el segundo caso, se aplica la normativa estatal.⁴⁹

Estas diferencias eran significativas puesto la normativa del Concierto Económico era menos elevada que la estatal.

Para que se aplicase la normativa foral al contribuyente no residente era necesario que la totalidad de los bienes adquiridos radicasen en el País Vasco.

En tercer lugar, había una discriminación en el caso de donaciones entre contribuyente residentes, donde se aplicaba la normativa foral si los bienes inmuebles tuviesen su residencia en el País Vasco o la estatal si los bienes inmuebles estaban localizados en el extranjero.

Por último, se discrimina si nos encontramos ante un contribuyente residente cuyo causante o donatario (contribuyente) adquirió la residencia en el País Vasco con menos de cinco años antes de la fecha de devengo, y con anterioridad residencia en el extranjero. En este caso, se aplica la normativa estatal. Por otro lado, si el causante o donatario del contribuyente residente adquirió un domicilio en el País Vasco al menos cinco años antes de la fecha de devengo, en estos casos, se aplica la normativa foral correspondiente.

4.3. Tras la modificación del artículo 25 del Concierto

A continuación, analizare la regulación del impuesto después de la modificación de los puntos de conexión en el País Vasco, es decir, las reglas de localización para poder determinar a qué CCAA le corresponde producido el gravamen del impuesto.

⁴⁹ Barreiro, M., “*Los puntos de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Concierto Económico*”, 2019, p.274-277.

"Uno. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma.

Corresponderá su exacción a la Diputación Foral competente por razón del territorio en los siguientes casos:

- a) En las adquisiciones «mortis causa» y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo. En el caso de que el causante tuviera su residencia en el extranjero cuando los contribuyentes tuvieran su residencia en el País Vasco.*

Para solventar las situaciones discriminatorias que vulneraban la libertad de circulación y así poder responder a las exigencias del Derecho de la Unión Europea se añade que el contribuyente residente cuyo causante residiese en el extranjero, se aplicará la regulación de la Diputación Foral de residencia del contribuyente.

Quiero señalar que, si el causante no residiese en el extranjero, sino en territorio común, el Estado se basará en la Comunidad Autónoma con el más alto valor del activo, y en su defecto, por la normativa de la Diputación Foral donde residiese el contribuyente.⁵⁰

- b) En las donaciones de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos, cuando estos bienes radiquen en territorio vasco. Si los bienes inmuebles radican en el extranjero, cuando el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.*

A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 314 del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores.

⁵⁰ *"Los puntos de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Concierto Económico", cit., p.277-278.*

Se solventa la discriminación con la modificación puesto que en el caso de que los bienes inmuebles radicasen en el extranjero la competencia sería de la Diputación Foral, cuando el donatario tuviese su residencia habitual en el País Vasco en el momento de devengo. La nueva regulación es más completa debido a la referencia que hace cuando los bienes inmuebles se encuentren fueren de la UE o del Espacio Económico Europeo

- c) *En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.*

Por lo tanto, el punto de conexión es la residencia habitual en el País Vasco del donatario en el momento de devengo.

Por lo tanto, el punto de conexión es la residencia habitual del causante en el momento del devengo, es decir, en el momento del fallecimiento.

Esta letra b) supone una excepción con respecto al criterio general de que el punto de conexión es la residencia habitual; en este caso, el rendimiento corresponderá a la CCAA en la que radiquen los bienes donados.

- d) *En el supuesto en el que el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero, cuando el mayor valor de los bienes o derechos radique en territorio vasco, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras residentes en el territorio vasco, o se hayan celebrado en el País Vasco con entidades extranjeras que operen en él.*

A efectos de esta letra se entenderá que radican en territorio vasco los bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en dicho territorio.

La modificación del artículo establece que la competencia es del País Vasco siempre que en se encuentren ahí el “mayor valor de los bienes”. Se entiende en que, en el caso de varios contribuyentes, a los bienes integrantes de la hijuela particular del

contribuyente, y no en relación con la totalidad de los que integran el caudal relicto en su conjunto.⁵¹

Dos. En los supuestos contemplados en las letras a) y c) del apartado anterior, las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiera permanecido en territorio común un mayor número de días del periodo de los 5 años inmediatos anteriores, contados desde la fecha del devengo del impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7.º 2 del Estatuto de Autonomía.

No obstante, se aplicará las reglas de territorios comunes en aquellos casos en los que el donatario o causante hubiese tenido su residencia habitual un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados desde la fecha de devengo del impuesto con la excepción de los que hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7º.2 del Estatuto de Autonomía.

Sin embargo, no se menciona el supuesto de que el causante o el donatario, que residía en el País Vasco a la fecha de devengo, permaneciera más tiempo en el Territorio Común durante los últimos cinco años anteriores a la fecha de devengo, y mantuviera una residencia en distintas CCAA. Si bien, según la redacción literal de las reglas del Concierto económico, las normas aplicables deben ser “*las normas del territorio común*”. Nuestro entendimiento con Martínez Bárbara es que las normas aplicables serán las de “*la comunidad autónoma en la que se encuentren durante la duración de la existencia permanente del territorio común más largo*”.⁵²

Se ha observado que las nuevas normas permiten la aplicación de las reglas forales en el caso de traslado al País Vasco de un causante o donatario que anteriormente residía directamente en el extranjero, mientras que, si el origen del causante o donatario es el territorio común, se aplicará para el caso de permanencia en dicho territorio durante un mayor número de días del

⁵¹ “*Los puntos de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Concierto Económico*”, cit., p.277-278

⁵² MARTÍNEZ BÁRBARA, G.: “*Libertad fundamental de movimiento de capitales y Concierto Económico: la concertación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en 2017*”, op. cit., pág. 9. La solución apuntada por MARTÍNEZ BÁRBARA es coherente, además, y como ella indica, con la consulta de la OCTE de 16 de enero de 2006.

periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados desde la fecha del devengo del impuesto.⁵³

Tres. Cuando en un documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario bienes o derechos y, por aplicación de los criterios especificados en el apartado Uno anterior, el rendimiento deba entenderse producido en territorio común y vasco, corresponderá a cada uno de ellos la cuota que resulte de aplicar al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos.

Cuatro. Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá al País Vasco la cuota que resulte de aplicar al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados.

A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual".⁵⁴

En conclusión, la regla general de los puntos de conexión en los casos de adquisiciones mortis causa, inter vivos y percepciones de seguro, es la residencia habitual del causante, donatario o asegurado, en la fecha de devengo.

Sin embargo, como hemos visto existen unas excepciones a estas reglas las cuales son:

- En las donaciones de bienes inmuebles o derechos sobre los mismos, el punto de conexión será donde radiquen estos.
- Si el causante, asegurado o donatario residiera en el País Vasco en la fecha de devengo, pero durante un periodo superior en el territorio común en los últimos cinco años, deberá cumplir con la declaración o autoliquidaciones presentadas ante la Administración Tributaria del Territorio Histórico donde tuviera su residencia habitual al momento de devengo, pero aplicando en su caso, normativa de territorio común.⁵⁵

⁵³ “Libertad fundamental de movimiento de capitales y Concierto Económico: la concertación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en 2017”, cit., pág. 9.

⁵⁴ Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

⁵⁵ García Ross, J., “Las competencias normativas y de exacción en el Impuesto sobre Sucesiones”, 2019, p.295-297

Tabla 2: Resumen Sucesión en la Comunidad Foral del País vasco

Causante	Residente en España	Residente UE/EEE, no España	No residencia UE/EEE
Herederero			
Residente en España	Normativa de la CCAA del causante	Normativa de la CCAA donde se encuentra el mayor valor de los bienes y derechos situados en España. Si no los hubiese, se aplica a cada sujeto pasivo, la normativa de la CCAA en la que resida.	Normativa estatal
Residente UE/EEE, no España	Normativa de la CCAA del causante	Normativa de la CCAA donde se encuentra el mayor valor de los bienes y derechos situados en España.	Normativa estatal
No residente UE/EEE	Normativa estatal	Normativa de la CCAA donde se encuentra el mayor valor de los bienes y derechos situados en España.	Normativa estatal

Elaboración propia basada en Los puntos de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y

Donaciones en el Concierto Económico

Tabla 3: Resumen Donaciones en la Comunidad Foral del País Vasco

Donante	Residente en España	Residente UE/EEE, no España	No residencia UE/EEE
Donatario			
Residente en España	Inmueble en España: CCAA del inmueble Inmueble en UE/EEE, no España: CA del donatario Inmueble fuera de la UE/EEE: normativa estatal Mueble (en España o fuera del España): CA del donatario		
Residente UE/EEE, no España	Inmueble en España: CA del inmueble Inmueble fuera España: no sujeto Mueble en España: CA donde haya estado situado un mayor n.º de días en los últimos 5 años Mueble fuera del España: no sujeto		
No residente UE/EEE	Inmueble en España: normativa estatal Inmueble fuera España: no sujeto Mueble en España: normativa estatal Mueble fuera del España: no sujeto		

4.4. Antes de la modificación en la Comunidad Foral de Navarra

Por otro lado, la exacción del ISD a la Comunidad Foral de Navarra, en los casos previstos en el artículo 31 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

"1. Corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto que grava las sucesiones y donaciones en los siguientes supuestos:

- a) En la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio y en las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando el causante tenga su residencia habitual en Navarra o, teniéndola en el extranjero, conserve la condición política de navarro con arreglo al artículo 5.º de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.*

Las razones por las que quizás no se ha hecho la modificación de este artículo es debido a que sí que se hace referencia al componente extranjero que carecía la normativa del País Vasco en su redacción original.

No obstante, sí que puede ser que haya una discriminación porque se da un trato distinto entre no residentes no aforados (no aplicable la normativa navarra) y no residentes aforados (aplicable la normativa navarra).

Puede plantearse que es discriminatorio en la medida en que no permite tributar en Navarra a los no residentes no aforados y en este caso se aplicaría la normativa estatal. Hay diferencias entre aforados y no aforados.

- b) En las adquisiciones de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos», cuando éstos radiquen en territorio navarro, y en las de los demás bienes y derechos, cuando el donatario o el favorecido por ellas tenga su residencia habitual en dicho territorio.*

A estos efectos, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

En este apartado sí que tiene la misma redacción que el artículo 25 del País Vasco donde el punto de conexión es el territorio navarro siempre que los bienes inmuebles radiquen ahí.

No se hace mención del caso en el que los bienes inmuebles radicasen en el extranjero.

- c) *En los supuestos no contemplados en párrafos anteriores, cuando el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero y la totalidad de los bienes y derechos adquiridos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio navarro, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado en territorio navarro con entidades aseguradoras residentes o con entidades extranjeras que operen en él.*

2. Cuando en un documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario, bienes, derechos y cantidades, y por aplicación de los criterios especificados en el apartado 1 anterior, la adquisición deba entenderse producida en territorio común y navarro, corresponderá a cada uno de ellos la cuota que resulte de aplicar al valor de los donados cuya adquisición se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos.

3. Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá a Navarra la cuota que resulte de aplicar, al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio, que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados.

A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual".⁵⁶

⁵⁶ Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. (BOE del 27 de diciembre de 1990)

Los puntos de conexión son distintos en territorios forales que en el resto de CCAA puesto que está regulados en las Leyes del Convenio y Concierto Económico para Navarra y los tres territorios forales vascos.

5. Normativa de Ceuta y Melilla

Ceuta y Melilla no tienen la misma regulación que las CCAA de régimen común y que los territorios forales. El ISD se aplica en atención a la normativa estatal, no puede crear su propia regulación como el resto de CCAA debido a que no se encuentra establecido en su Estatuto y a la ausencia de asamblea legislativa. Estas dos ciudades con estatuto de Autonomía carecen de potestad legislativa, por lo cual su régimen fiscal vendrá determinado en toda su extensión por la legislación estatal. Como dice el artículo 133.1 de la CE *“la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”*.⁵⁷ Por esto, el artículo 31 del Estatuto de Ceuta dicta que será de aplicación la normativa estatal: *“el régimen jurídico del personal de la ciudad de Ceuta será, por lo que se refiere al personal propio, el establecido en la legislación estatal sobre función pública local...”*⁵⁸ El traspaso de competencias del Estado a las CCAA, además de delegar derechos de gestión, se otorgan determinadas facultades normativas ejercidas en base al principio de reserva de ley. Debido a que las Ciudades Autónomas carecen de poder legislativo, la cesión teóricamente podría concebirse de dos formas distintas, por cualquiera de las cuales podría optar el Estado cuando lleve a cabo la hasta ahora inexistente cesión de tributos a Ceuta y Melilla:⁵⁹

El artículo 23 bis establece las bonificaciones en la cuota del ISD en la ley 53/2002.⁶⁰

“1. En las cuotas de este impuesto derivadas de 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, se efectuará una bonificación del 50 por 100 de la cuota, siempre que el causante hubiera tenido su residencia habitual a la fecha del devengo en Ceuta o Melilla y durante los

⁵⁷ Artículo 133.1 de la Constitución Española. (BOE 29 de diciembre de 1987)

⁵⁸ Ley Orgánica 1/1995, de 13 de marzo, de Estatuto de Autonomía de Ceuta. (BOE 14 de marzo de 1995)

⁵⁹ Morón, M.C., *“El régimen fiscal de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla: presente y futuro”*, Crónica Tributaria.

⁶⁰ Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medida Fiscales, Administrativas y del Orden Social. (BOE 31 de diciembre de 2002)

cinco años anteriores, contados fecha a fecha, que finalicen el día anterior al del devengo.

El punto de conexión es la residencia habitual del causante en Ceuta o Melilla, siempre que en los cinco años anteriores haya residido ahí, contados de fecha a fecha que finalicen el día anterior al del devengo.

2. En los supuestos de adquisiciones “inter vivos”, se aplicará una bonificación del 50 por 100 de la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los inmuebles situados en Ceuta o Melilla. A los efectos de esta bonificación, tendrán la consideración de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

En este caso se aplicará la bonificación siempre que los bienes inmuebles radiquen en Ceuta o Melilla.

1. En el caso de las demás adquisiciones “inter vivos”, se aplicará una bonificación del 50 por 100 de la cuota que corresponda cuando el adquirente tenga su residencia habitual en Ceuta o Melilla.

El punto de conexión para que se aplique las bonificaciones es que el adquirente tenga su residencia habitual en Ceuta o Melilla.

2. Para la aplicación de estas bonificaciones, se tendrán en cuenta las normas establecidas sobre residencia habitual y puntos de conexión en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.”

Para que no se produzca discriminación alguna y no se vulnere el principio de libre circulación de capitales es necesario que como he mencionado anteriormente la diferencia de trato esté justificada, es decir, que existan razones de imperiosas de interés general que lo justifiquen, como establece el artículo 40 de la Constitución Española (en adelante CE) *“los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para*

*una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica...*⁶¹

El razonamiento de estas ventajas fiscales es fomentar la residencia en Ceuta y Melilla, y la constitución de empresas en ambas, con el fin último de promover su desarrollo económico, que se ha visto obstaculizado por su peculiar lejanía y aislamiento geográfico.⁶²

6. Análisis de la Sentencia del TJUE del 3 de septiembre de 2014

6.1. Supuesto de Hecho

La Sentencia dictada por el Tribunal Justicia de la Unión Europea el 3/9/2014 (asunto C-127/12) se dictó en un recurso interpuesto por la Comisión Europea, que llevaba varios años advirtiéndole a España que su normativa del Impuesto Sucesiones y Donaciones vulneraba el Derecho comunitario por obstaculizar la libre circulación de personas y de capitales. Fue el 11 de julio de 2007 cuando la Comisión envió un escrito de requerimiento al Reino de España, donde escribía la incompatibilidad de los artículos 24 y 40 de la Ley 21/2001 (actualmente artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009), con los artículos 21 TFUE y 63 TFUE, así como con los artículos 28 y 40 del Acuerdo EEE.

La antigua normativa no permitía que los no residentes pudieran aplicar los beneficios fiscales que han ido aprobando las CCAA para sus residentes. El TJUE consideraba el hecho de que los no residentes tuviesen que tributar por defecto por la normativa estatal era incompatible con el artículo 63 del TFUE⁶³ que prohíbe *“todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países”*.⁶⁴

En la sentencia del 9 de mayo de 2014 se considera:

⁶¹ Artículo 40 de la Constitución Española. (BOE 29 de diciembre de 1987)

⁶² Morón, M.C., *“El régimen fiscal de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla: presente y futuro”*, Crónica Tributaria.

⁶³ Art.63 del TFUE: *“1. 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. 2. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.”* (BOE 30 de marzo de 2010)

⁶⁴ del Campo Zafra A. *“Otro varapalo del Supremo al legislador por vulnerar Derecho UE, al discriminar a extracomunitarios con Impuesto Sucesiones”*, 2018.

“En su demanda la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a los artículos 21 TFUE y 63 TFUE y a los artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (en adelante, EEE), de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»), al introducir diferencias, en el trato fiscal dispensado 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 disposiciones similares de bienes inmuebles situados dentro y fuera de España.”⁶⁵

Los artículos del TFUE y del Acuerdo Económico Europeo son violados por España y por lo que debe haber modificaciones.

6.2. Argumentación

España argumenta la diferencia de trato en la autonomía de las CCAA y en el hecho de que las situaciones de los residentes y no residentes no es la misma por lo que se justificaría esta diferencia de trato:

“En el presente asunto el Reino de España alega que las situaciones de los residentes y los no residentes no son comparables porque la base imponible difiere según el supuesto de que se trate. En efecto, los residentes tributan por obligación personal mientras que los no residentes lo hacen por obligación real.”⁶⁶

El TJUE no estuvo de acuerdo con esta opinión. En primer lugar, a pesar de que las CCAA tienen competencia en materia fiscal, el TJUE en la sentencia sigue un precedente importante: *“el ejercicio de la autonomía fiscal de que disfrutaban las CCAA puede desembocar en una violación de los Tratados si el efecto general producido desincentiva la circulación de capitales en la Unión.”⁶⁷*

En segundo lugar, establece que *“la normativa discutida considera en principio a los herederos o los donatarios, sean residentes o no residentes, como sujetos pasivos a efectos de*

⁶⁵ InfoCuria, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014.

⁶⁶ InfoCuria, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014.

⁶⁷ Sarmiento, D., *“Los Límites Europeos De La Autonomía Fiscal En España (comentario a La Sentencia Del Tribunal De Justicia De La Unión Europea En El Asunto Comisión/España (c-127/12, Eu:c:2014:2130), Sobre El Régimen De Tributación De Los No Residentes En El Impuesto De Sucesiones Y Donaciones”*, 2015, p.145.

la percepción del impuesto de sucesiones y donaciones sobre los bienes inmuebles situados en España. Por tanto, no existe ninguna diferencia entre la situación objetiva de un residente y la de un no residente que pueda sustentar una diferencia de trato.”⁶⁸ Ambos (residentes y no residentes) no pueden ser tratados de manera diferente porque son los dos sujetos pasivos del impuesto.

6.3. La sentencia del caso Azores

El Reino de España menciona la jurisprudencia EU:C:2006:511, “Azores”. Consiste sobre la posibilidad de que pudiesen existir diferencias en el régimen tributario de un Estado, es decir, entre la Región Autónoma de Azores (Portugal) (tributación menos onerosa) y el resto del Estado.

España argumenta la diferencia de trato que hay en ese Estado y la no discriminación en el Reino de España. Justifica que lo sucedido en España es análogo a este caso a lo que la Comisión se opone debido a que por:

“este Estado miembro deduce de la sentencia Açores (EU:C:2006:511) que no existe discriminación, puesto que los diferentes niveles de imposición aplicados en las diversas CCAA no pueden considerarse favorecedores de determinadas empresas, y no existe un marco nacional de referencia único con el que pueda compararse la ventaja derivada del nivel de imposición inferior. Sin embargo, la Comisión considera que, además de la diferencia de objeto entre el asunto que dio lugar a la referida sentencia y el presente asunto, lo que no refuta el Reino de España, no se ha demostrado que concurra el criterio de las «facultades suficientemente autónomas», en el sentido de la sentencia Açores.”⁶⁹

Cada sentencia tiene en cuenta las circunstancias específicas y el ordenamiento jurídico afectado, por lo que se justifica que el dictamen de Tribunal en el Reino de España sea distinto.

El TJ argumenta que no son lo suficientemente persuasivos para socavar el impacto limitado de los impuestos sobre la libre circulación de capitales.

⁶⁸ Aranzadi, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de septiembre de 2011.

⁶⁹ InfoCuria, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014.

Desde mi punto de vista, se debe a que el TJUE tuvo un defecto de argumentación, es escasa y debería haber extendido más su argumentación para dejar claro que lo que estaba hablando era si las desigualdades a efectos fiscales entre los residentes y no residentes eran contrarias o no a las libertades comunitarias y no si una CCAA podía establecer una legislación más benévola que la legislación estatal.

6.4. Vulneraciones de artículos del TFUE y del Acuerdo Económico Europeo

El Reino de España considera que no hay una vulneración del **artículo 21 TFUE** porque este artículo no es aplicable al trato fiscal de las sucesiones y las donaciones. La Comisión se opone puesto que considera que este artículo es vulnerado al vulnerar la circulación de capitales.

En sentido contrario, sí que considera que el **artículo 63 del TFUE** es aplicable en principio al trato fiscal de las sucesiones y donaciones. España establece que para justificar que sí que se trata de una discriminación la diferencia de trato entre residentes y no residentes debería considerarse la evaluación del statu quo de los estados individuales comparada con la situación comunitaria. Hay situaciones en las los no residentes tienen un trato fiscal más favorable que los residentes, en cuyo caso, la normativa de la CCAA será menos favorable que la estatal. Por lo que, solo se presentan las discriminaciones negativas, en cambio, las discriminaciones favorables no se denuncian dado que nadie se queja de esté pagando menos tributación. Deberían haberse presentado todos los casos.

“Ese Estado miembro sostiene en primer lugar que, según el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), lo dispuesto en materia de libre circulación de capitales se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital. Considera que la situación de los residentes y la de los no residentes en materia de impuestos directos no son comparables, como regla general, ya que la capacidad contributiva personal del no residente puede apreciarse con mayor facilidad en el lugar en el que se halla el centro de sus intereses personales y patrimoniales, es decir el lugar de su residencia habitual. En segundo lugar, el Reino de España reconoce que toda legislación fiscal que establezca una distinción entre los contribuyentes en función del lugar en el que residen o del Estado miembro en el que invierten sus capitales no es automáticamente compatible con el Tratado. En tercer y

último lugar, alega que, para demostrar la existencia de una discriminación, debe examinarse también de manera individualizada la comparabilidad de una situación comunitaria con una situación puramente interna, teniendo en cuenta el objetivo perseguido por las disposiciones nacionales controvertidas.”⁷⁰

Con esto tampoco está de acuerdo la Comisión puesto que esta diferencia de trato no tiene suficiente justificación.

“la legislación española constituye una discriminación, dado que no existe ninguna diferencia objetiva que pueda fundamentar una diferencia de trato entre los residentes y los no residentes o entre los residentes que poseen un bien inmueble en España y los que lo poseen en el extranjero.”⁷¹

También, hay una vulneración al **artículo 40 del Acuerdo EEE** donde España aclara que, si el TJ aprecia una infracción del artículo 63 TFUE, por esto no puede ser automática la vulneración del artículo 40 del Acuerdo EEE. Se concluye:

de la jurisprudencia resulta que las relaciones jurídicas que tienen conexión con un Estado miembro del Espacio Económico Europeo (EEE) no miembro de la Unión son equiparables a las relacionadas con un Estado tercero si no existe mecanismo de asistencia mutua. Por tanto, corresponde a la Comisión apreciar in concreto cada caso, para verificar, en particular, la existencia de instrumentos de intercambio de información que permitan controlar las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos residentes en Estados miembros del EEE no miembros de la Unión.⁷²

6.5. Reforma legislativa

Por esta razón se obligó reformar la actual normativa estatal para evitar esas diferencias de manera que se permite a los no residentes que tuviesen algún punto de conexión con la Comunidad Autónoma aplicar los beneficios fiscales de la respectiva CCAA con la que tuviese conexión. Es decir, a la Disposición Adicional Segunda se añadió que⁷³:

⁷⁰ InfoCuria, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014.

⁷¹ InfoCuria, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014.

⁷² InfoCuria, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014.

⁷³ Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no

- En caso de que la persona fallecida sea no residente en España, pero sí lo sea el heredero que percibe los activos, éste tendrá derecho a aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. (lugar de residencia del fallecido o de los herederos, lugar de situación de los bienes en España)

Y, si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, el sujeto pasivo (heredero) residente fiscal en España podrá aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma en que éste residiese.

- Y en el supuesto inverso, en que la persona fallecida sí residiese en España, pero no así sus herederos o legatarios, el sujeto pasivo tiene derecho a aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma donde hubiese residido la persona fallecida.

La Disposición Final Tercera donde se modifica la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD establece que se incluirá como Disposición Adicional Segunda⁷⁴ la *“Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014.*

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

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

Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. (BOE 28 de noviembre de 2014)

⁷⁴ Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. (BOE 28 de noviembre de 2014)

Pongamos el supuesto en el que un residente en Madrid hereda bienes de su padre, residente en los Países Bajos. Tras esta modificación le podrá ser aplicaba la regulación de la CCAA donde se encuentre el mayor valor de los bienes que haya heredado. Si nos encontramos en el caso en el que ninguno de los bienes heredado se encontrase en España se podrá aplicar la normativa de la CCAA de su residencia habitual, la cual es, Madrid.

- b) *En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma.*

Es decir, si un padre, residente en Madrid muere y su hijo, residente en los Países Bajos hereda unos bienes, se podrá aplicar la legislación de la CCAA; Madrid.

- c) *En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.*

Por ejemplo, un residente en los Países Bajos dona una casa situada en Madrid a un residente en Bélgica. El donatario podrá aplicar la regulación de la CCAA donde este situada la casa, es decir, Madrid.

- d) *En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residen.*

Pongamos el supuesto en el que un residente en Madrid hereda una casa situada en los Países Bajos. Puesto que el contribuyente se encuentra en una CCAA se podrá aplicar la legislación de esta.

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

Se trata del mismo caso que la letra c) pero con la diferencia que en este caso se dona bienes muebles en vez de inmuebles. Se aplica la misma regla de que se podrá aplicar la normativa de la CCAA donde se esté situado los bienes muebles.

En conclusión, si eres un no residente se aplican las siguientes reglas:

- 1) Donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos de la herencia.
- 2) Y sino, la de la CCAA donde resida el heredero.
- 3) Y si el heredero no reside en España, donde residiese el fallecido.

Es de relevante importancia porque pone fin a la discriminación de los no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, que venían pagando muchos más que los residentes de algunas CCAA.

A pesar de la reforma de la Ley tras esta sentencia, la discriminación de extracomunitarios seguía vulnerando el Derecho de la UE. Esta impedía la aplicación de los beneficios fiscales autonómicos a los ciudadanos extracomunitarios y sobre bienes en países terceros, en contra de la jurisprudencia citada, lo que ha determinada una infinidad de demandas exigiendo la responsabilidad patrimonial del Estado. Se limita su aplicación a los residentes en países de la UE y dejó fuera de la aplicación de estos criterios a los residentes en “países terceros” que, en teoría, debían seguir aplicando únicamente la normativa estatal.

Tabla 4: Resumen Sucesiones

Causante	Causahabiente (sujeto pasivo)	Competencia	Normativa aplicable
Residente	Residente	CCAA residencia causante	CCAA residencia causante
	No residente	Estatal	Opción: a) Estatal b) CCAA residencia causante.
No residente	Residente	Estatal	Opción: a) Estatal b) CCAA con el mayor valor de los bienes situados en España; si no hay bienes, CCAA en la que reside.
	No residente	Estatal	Opción: a) Estatal b) CCAA con el mayor valor de los bienes situados en España.

Elaboración propia

Tabla 5: Resumen Donaciones

Donatario (sujeto pasivo)	Tipología de los bienes	Situación de los bienes	Competencia	Normativa aplicable
Residente	Inmueble	España	CCAA donde se sitúa el inmueble	CCAA donde se sitúa el inmueble
		Fuera de España	Estatal	Opción: a) Estatal b) CCAA residencia
	Demás bienes y derechos	España	CCAA residencia	CCAA residencia

No residente	Inmueble	España	Estatal	Opción: a) Estatal b) CCAA situación del inmueble
	Demás bienes y derechos	España	Estatal	Opción: a) Estatal b) CCAA donde hayan estado los bienes el mayor número de días en los 5 años anteriores de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo del impuesto

Elaboración propia

7. Análisis de la sentencia del 19 de febrero de 2018 del Tribunal Supremo (nº 242/2018)⁷⁵

Esta sentencia ha rechazado de forma clara el trato distinto que se le daba a los ciudadanos residentes fuera de la UE y del EEE y que quisiesen tributar o bien por la normativa estatal o de las CCAA. No puede haber discriminación para los extracomunitarios en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La sentencia concluye el proceso de apelación de la vía contencioso-administrativa interpuesta por la señora Beatriz contra la decisión del Consejo de ministros de 30 de septiembre de 2016. Al recurrente, por ser residente en Canadá, se les denegaron los beneficios fiscales correspondientes a los residentes en la Comunidad Autónoma de Cataluña. Esto significa que tiene que pagar un impuesto de sucesiones y donaciones de 308.547,34 €. Citando el caso STJUE, Welte del 17 de octubre de 2013, citado anteriormente, la mujer afirmó que, al igual que los residentes de países de la UE o del EEE, pueden defender la nulidad de plenos derechos,

⁷⁵ Aranzadi, Sentencia del Tribunal Supremo del 19 de febrero de 2018, 242/2018.

los residentes de terceros países tienen el mismo derecho. Es contrarios al Derecho de la UE, el cual goza de primacía.⁷⁶

El Tribunal Supremo establece que sí hay discriminación para los extracomunitarios y que si debiera la señora Beatriz haber tenido acceso a los beneficios fiscales de Cataluña.

8. Análisis de la Sentencia del 19 de noviembre de 2020

La reciente sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2020⁷⁷, relativa al recurso de casación nº 6314/2018, ha puesto el punto final a esa controversia al asentar la siguiente doctrina, que la libertad de circulación de capitales, se aplica en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a los ciudadanos no residentes en alguno de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por lo que dicha libertad prohíbe las diferencias de trato fiscal en las sucesiones y donaciones, en particular sobre bienes situados en España, en función de la residencia de los causantes o de los sujetos pasivos, dado que no resulta admisible la no aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma, donde están situados los bienes inmuebles, exclusivamente por razones de no residencia en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.⁷⁸

La indicada sentencia del Tribunal Supremo se pronunció sobre la situación de un causante, ciudadano de nacionalidad francesa, y residente en Venezuela, que no tenía ni había tenido nunca residencia en España, pero que disponía de un inmueble en Madrid y tres en Alicante en arrendamiento. La normativa española establecía la aplicación de la normativa estatal y no la autonómica, cuando las Comunidades de Madrid y Valencia tenían prevista una reducción del 99%. Una discriminación en relación con la situación de los causantes o causahabientes residentes en España o en otro país de la Unión Europea (o del Espacio Económico Europeo), cuando el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo se oponen a la existencia de una diferencia de trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre herederos y donatarios residentes y no

⁷⁶ Adame Martínez, F., “La discriminación de los residentes en terceros países en el impuesto sobre sucesiones y donaciones” en Ramos Prieto, J. (dir.), “La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea”, Macarro Osuna, J.M. y Martín Rodríguez, J.M. (coord.), Aranzadi, Junta de Andalucía, 2018, p. 149.

⁷⁷ Aranzadi, Sentencia del 19 del Tribunal Supremo del 19 de noviembre de 2020, 6314/2018.

⁷⁸ García de Pablos, J.F., “El fin de la discriminación a los ciudadanos no comunitarios en el ISD.”

residentes, entre 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.

Tanto el causante como los herederos no eran residentes en España ni en otro Estado de la UE (residentes en Venezuela y Colombia). La legislación española no permitía la aplicación de beneficios fiscales locales, el 99% de reducción que se aplica en Madrid y Valencia, respecto de los hijos.

Se vulneraba el artículo 63 del TFUE puesto que había discriminación en función de si el causante era no residente en España ni en otro Estado de la Unión Europea, o, del Espacio Económico Europeo, el cual, se aplicaba la normativa estatal y si el causante fuese un residente en otro Estado de la Unión Europea, o del EEE, se aplicaría la normativa de la Comunidad Autónoma, donde se encuentre el mayor valor de los bienes.

Por lo que, la aplicación de la legislación estatal supone una diferencia de trato en función de la residencia, que discrimina entre sujetos pasivos y que se encuentran en una situación comparable, lo que constituiría una restricción de la libre circulación de capitales.

La aplicación de la citada Jurisprudencia del Tribunal Supremo determina que los ciudadanos extracomunitarios también tienen derecho a la aplicación de los beneficios fiscales autonómicos, así como que la normativa de las CCAA también se aplicará a los bienes en países terceros. Se modifica la Disposición adicional segunda de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por tanto, la situación tributaria de los contribuyentes extracomunitarios quedaría de la siguiente forma:⁷⁹

- **Causante no residente en la Unión Europea:** los ciudadanos comunitarios y extracomunitarios deben poder acceder a los beneficios fiscales autonómicos. La normativa la Comunidad Autónoma en donde se encuentren la mayoría de los bienes y, si ningún bien estuviera situado en España, la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida en causahabiente.
- **Causante residente en una Comunidad Autónoma:** los herederos no comunitarios deben beneficiarse de la normativa autonómica.

En efecto, la propia Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos de 24 de junio de 2019 (V1517/2019) señaló expresamente la aplicación del principio de libertad

⁷⁹ García de Pablos, J.F., “*El fin de la discriminación a los ciudadanos no comunitarios en el ISD.*”

de movimiento de capitales a los residentes en países no pertenecientes a la Unión Europea. Conclusión que ha sido asumida por el Tribunal Económico Administrativo Central en las resoluciones de fecha 16 de septiembre de 2019, relativas a las reclamaciones nº 1661/2016 y nº 2652/2016, al “*declarar inaplicables las restricciones contenidas en la normativa interna que discriminen a los residentes en terceros países respecto a bienes o derechos objeto de tributación por el Impuesto sobre Sucesiones*”.

- **Donaciones de bienes inmuebles situados en España:** los donatarios extracomunitarios deberán tener derecho a la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma donde radiquen los inmuebles.
- **Donaciones de bienes inmuebles situados en un tercer Estado:** los donatarios residentes en España deberán tener derecho a la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma donde residan.
- **Donación de bienes muebles situados en España:** los donatarios extracomunitarios deberán tener derecho a la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados un mayor número de días en el período de los últimos cinco años.

9. Propuestas

Esta disparidad llevó a la Comisión de Expertos para la Reforma del sistema de financiación autonómica de 2017 a recomendar la introducción de unos niveles mínimos de tributación con la finalidad de que el tributo no terminase por desaparecer, por lo menos en lo que concierne a las transmisiones entre familiares directos.⁸⁰

Se propone que las competencias normativas de las CCAA seguirán siendo las vigentes, con las siguientes limitaciones:

- a) Respecto del umbral mínimo de exención, el porcentaje máximo de incremento.
- b) Respecto del tramo impositivo, el porcentaje máximo de reducción.
- c) En cuanto de la cuota líquida, no podrá ser inferior a un determinado porcentaje de la cuota íntegra.⁸¹

⁸⁰ Comité de personas expertas, “*Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica*”, 2017, p. 57.

⁸¹ “*Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica*”, cit., p. 725.

La Comisión considera que el impuesto debe mantenerse porque grava manifestaciones directas de la capacidad económica, tales como incrementos de patrimonio adquiridos por personas físicas con motivo de transmisiones a título lucrativo.⁸²

10. Conclusión

En conclusión, son muchos los problemas que se han planteado al TJUE debido al trato discriminatorio entre residentes y no residentes y poco a poco se están solventando.

Con el propósito de solucionar este dilema:

- El artículo 12 bis a) se modificó para suprimir el requisito de residencia habitual en la Comunidad Valenciana y así en una misma legislación, no hay trato distinto entre residentes y no residentes. No obstante, esto que no se le permite hacer a la Comunidad Valenciana sí que de alguna forma se está haciendo en España debido a que cada CCAA puede establecer su propia legislación, lo cual resulta sorprendente.
- El artículo 25 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, es modificado por las diferencias entre residentes y no residentes. El tipo de gravamen varía en función de la residencia del donatario, siendo menos elevadas las del País Vasco que la estatal. Esto, va en contra, de los principios comunitarios. Se modificaron los puntos de conexión, añadiendo el requisito “*en el extranjero*” para hacer referencia también a los no residentes.
- El artículo 31 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, no se modificó. En el apartado a) sí que hace referencia al extranjero, sin embargo, en el apartado b) no. Por lo que, sigue habiendo desigualdades debido a que un residente en Navarra si tiene sus bienes inmuebles fuera de la UE, se le aplicará la normativa estatal.

Ceuta y Melilla carecen de poder de poder legislativo y de cesión de las competencias de las CCAA. Siempre aplican la normativa estatal. No obstante, en este caso, las diferencias son mínimas puesto que la normativa estatal tiene una bonificación del 50% en la cuota en aquellos casos donde el causante es residente en Ceuta o Melilla, pudiendo elevarse el porcentaje de bonificación al 99% cuando los causahabientes son el cónyuge, ascendientes o descendientes.

⁸² “Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica”, cit., p. 697.

Por esta razón, no hay tanta diferencia entre las bonificaciones de Madrid (por ejemplo) y Ceuta y Melilla.

Tras haber analizado las líneas jurisprudenciales del TJUE, sus reformas legislativas, concluyo resaltando que cualquier ley que impida la libre circulación de capitales en el trato entre residentes y no residentes, debe de ser modificada por ir en contra de los principios comunitarios.

En España, después de la sentencia del 3 de septiembre de 2014, se modificaron los puntos de conexión que daban un trato distinto a los no residentes. A estos, se les aplicaba la ley estatal, la cual daba un trato menos favorable que la normativa de las CCAA, debido a las bonificaciones y reducciones que estas podían aplicar. Sucesivamente, se adaptó la Disposición Final Tercera donde se modifica la Ley 29/1987, de 18 de diciembre que se incluye como Disposición Adicional Segunda.

Este cambio no solventó de manera eficaz las discriminaciones puesto que también afectaban a los ciudadanos extracomunitarios, por esta razón, la sentencia del 19 de febrero del Tribunal Supremo rechaza este trato distinto a los ciudadanos fuera de la UE y del EEE.

Por último, la sentencia del 19 de noviembre de 2020 resuelve la discriminación de no aplicación a la normativa de la CCAA, donde estén situados los bienes inmuebles (solo por razones de no residencia en un Estado miembro de la UE o del EEE). El Tribunal Supremo establece que los ciudadanos extracomunitarios también tienen derecho a las ventajas fiscales. Además, la normativa de las CCAA se aplicará a los bienes en países terceros.

No obstante, todavía sigue habiendo desigualdades entre residentes y no residentes, lo cual dará lugar a futuras modificaciones. Debido a la existencia legal de los puntos de conexión, se permite tributar en una CCAA u otra, esto provoca un trato distinto entre las CCAA. Si hay un residente en el extranjero que hereda un bien inmueble situado en Extremadura, se le aplicara la legislación de Extremadura. Por otro lado, si el hijo fuese residente en Madrid se le aplicaría esta normativa que tiene más bonificaciones que le normativa extremeña.

11. Bibliografías

Cerdá Martínez-Pujalte C., *“Los principios constitucionales de igualdad de trato y de prohibición de la discriminación: Un intento de delimitación”*, 2005.

Ortiz Herrera, S., *“Serie Unión Europea y Relaciones Internacionales El reglamento europeo de sucesiones. Tribunales competentes y ley aplicable. Excepciones al principio general de unidad de ley”*, Universidad San Pablo CEU, n. 69, 2013.

Martín Román J. y del Blanco García A., *“La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa”*, Crónica Tributaria, n. 151, 2014.

Del Pilar Pastor de la Torre M., *“El impuesto sobre sucesiones y donaciones y el derecho de la Unión Europea: problemas y retos”*, 2019.

Pinto Nogueira, J.F. *“Autonomas ma non troppo - Reflexiones sobre la autonomía de los entes infra-estatales a la luz de la Sentencia Geurts - STJUE de 25 Octubre de 2007*, 2009.

Cayón Galiardo, A. *“La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)”*, 2014.

P. M. HERRERA MOLINA, *“STJUE Welte: ¿El fin de las reducciones y beneficios fiscales autonómicos en el Impuesto sobre Sucesiones?”*, ECJ leading cases, UNED, 2013.

CEF. *“La residencia en una determinada Comunidad Autónoma no legitima per se el establecimiento de beneficios fiscales”*, 2015.

Barreiro, M., *“Los puntos de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Concierto Económico”*, 2019.

MARTÍNEZ BÁRBARA, G.: *“Libertad fundamental de movimiento de capitales y Concierto Económico: la concertación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en 2017”*, op. cit., pág. 9. La solución apuntada por MARTÍNEZ BÁRBARA es coherente, además, y como ella indica, con la consulta de la OCTE de 16 de enero de 2006.

García Ross, J., *“Las competencias normativas y de exacción en el Impuesto sobre Sucesiones.”*, 2019.

Morón, M.C., *“El régimen fiscal de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla: presente y futuro”*, Crónica Tributaria.

del Campo Zafra A. *“Otro varapalo del Supremo al legislador por vulnerar Derecho UE, al discriminar a extracomunitarios con Impuesto Sucesiones”*, 2018.

Sarmiento, D., *“Los Límites Europeos De La Autonomía Fiscal En España (comentario a La Sentencia Del Tribunal De Justicia De La Unión Europea En El Asunto Comisión/España (c-127/12, Eu:c:2014:2130), Sobre El Régimen De Tributación De Los No Residentes En El Impuesto De Sucesiones Y Donaciones”*, 2015.

Adame Martínez, F., *“La discriminación de los residentes en terceros países en el impuesto sobre sucesiones y donaciones”* en Ramos Prieto, J. (dir.), *“La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea”*, Macarro Osuna, J.M. y Martín Rodríguez, J.M. (coord.), Aranzadi, Junta de Andalucía, 2018.

García de Pablos, J.F., *“El fin de la discriminación a los ciudadanos no comunitarios en el ISD.”*

Comité de personas expertas, *“Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica”*, 2017.