



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

EL IMPUESTO SOBRE DONACIONES: PLANIFICACIÓN FISCAL EN EL ÁMBITO FAMILIAR

Autora: Paula Yaiza Díez Padilla

5ºE5

Derecho Tributario

Tutora: María Pilar Navau Martínez-Val

Madrid

Junio 2023

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN.....	4
1.2. METODOLOGÍA	5
II. HISTORIA DEL IMPUESTO Y CARACTERÍSTICAS	7
2.2. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO.....	9
III. MARCO NORMATIVO	10
3.1. NORMATIVA ESTATAL	10
3.2. NORMATIVA AUTONÓMICA.....	11
3.2.1. <i>La cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones</i>	11
3.2.2. <i>Desigualdades territoriales derivadas de la cesión de potestades normativas</i>	13
3.2.3. <i>No residentes</i>	14
3.2.4. <i>Puntos de conexión</i>	15
IV. HECHO IMPONIBLE, BASE IMPONIBLE Y SUJETO PASIVO	18
4.1. HECHO IMPONIBLE.....	19
4.2. BASE IMPONIBLE	20
4.3. SUJETO PASIVO	20
V. BENEFICIOS FISCALES.....	21
5.1. BENEFICIOS FISCALES DEL HIJO RESIDENTE	23
5.2. BENEFICIOS FISCALES DE LA HIJA NO RESIDENTE.....	25
VI. LA PROBLEMÁTICA DE LAS DONACIONES TRANSFRONTERIZAS.....	28
6.1. LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	28
6.2. EL CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN	34
6.3. LA STJUE, DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014	36
VII. CONCLUSIONES.....	40
VIII. BIBLIOGRAFÍA	43
8.1. LEGISLACIÓN.....	43
8.2. JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA.....	45
8.3. OBRAS DOCTRINALES	46
8.4. RECURSOS DE INTERNET	47

LISTADO DE ABREVIATURAS

AT: Administración Tributaria.

Art.: artículo.

BOE: Boletín Oficial del Estado.

CCAA: Comunidades Autónomas.

CDI: Convenio de Doble Imposición.

CE: Constitución española.

EEE: Espacio Económico Europeo.

FJ: fundamento jurídico.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

LOFCA: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.

STJUE: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

TC: Tribunal Constitucional.

TEAR: Tribunales Económico Administrativos Regionales.

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

TSJ: Tribunal Superior de Justicia.

TUE: Tratado de la Unión Europea.

UE: Unión Europea.

I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto abordar una serie de cuestiones relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones¹. Se nos propone resolver unas cuestiones en base a los hechos que nos enuncian.

En el supuesto ante el que nos encontramos, la consultante, residente en Gijón, tiene previsto llevar a cabo dos donaciones a sus hijos por un importe de 50.000 euros cada una, mediante escritura pública.

La hija mayor de la consultante, en adelante A., nació en Gijón el 02/03/1996 y reside habitualmente en Bruselas desde el 01/09/2019. Trabaja en una consultora belga percibiendo un salario de 3.000 euros brutos/mensuales. A su vez, tiene una cuenta bancaria en una entidad financiera de Bruselas con 7.000 euros. Por ello, dado que su residencia está en Bélgica, debe declarar por el “*Impôt sur les revenus des particuliers et indépendants*” en Bélgica.

El hijo pequeño de la consultante, en adelante S., nació el 01/08/2001 en Gijón, donde está empadronado. Reside en Madrid la mayor parte del año por sus estudios. Se encuentra en el cuarto curso de un grado en ICADE (2019-2020) y se desplaza a Madrid para realizarlo. Reside en un piso compartido en Madrid y no tiene rentas, por lo que no presenta la declaración de IRPF, al no ser obligado tributario. Su único patrimonio es una cuenta bancaria con un saldo medio de 2.000 euros. Como dato a destacar, la consultante declara a S. como hijo a cargo en su declaración del IRPF.

Antes de llevar a cabo sendas donaciones, la consultante plantea una serie de interrogantes a los que se darán respuesta a lo largo del presente trabajo. En concreto, la consultante tiene las siguientes dudas:

- I. Si ambas donaciones constituyen un hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- II. Cuál sería la normativa aplicable, ya que cada uno tiene una residencia distinta y, por lo tanto, se les aplicará criterios diferentes.
- III. Estudiar la posibilidad de poder aplicar algún beneficio fiscal en caso de que concurren los requisitos que la ley establece para ello.

¹ En adelante ISD.

- IV. En el caso de la hija de la consultante, si se vería afectada por alguno de los impuestos que establece la ley belga y, si así fuere, cuál es el Derecho aplicable a su concreta situación jurídico-fiscal. Todo ello con el fin de evitar la doble imposición del mismo hecho imponible.
- V. Si existe alguna manera de que los hijos de la consultante se vean menos perjudicados a nivel fiscal a la hora de beneficiarse de las donaciones.

1.2. METODOLOGÍA

Para poder contestar a las cuestiones que se nos plantean, se seguirá la siguiente metodología:

- En primer lugar, se llevará a cabo una **aproximación teórica** de las cuestiones planteadas. Se iniciará este dictamen estableciendo un marco normativo y doctrinal aplicable a las cuestiones, enumerando y explicando cuáles son las normas aplicables para dar respuesta a estos interrogantes (Boletín Oficial del Estado² y boletines oficiales de las Comunidades Autónomas³ implicadas). Asimismo, y como parte fundamental de la elaboración del marco teórico, se acudirá a bases de datos como VLEX, Aranzadi o Lefevre el Derecho. Además, se tendrán en cuenta webs de contenido jurídico como *noticiasjuridicas.com*, Iberley y webs oficiales como la de la Agencia Tributaria. También se hará uso de la web Dialnet para acceder a artículos doctrinales, revistas y estudios sobre la materia.
- El marco teórico se complementará con la **jurisprudencia** más relevante y reciente en la materia, tanto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea como de los altos tribunales a nivel nacional, como el Tribunal Supremo.

² En adelante BOE.

³ En adelante CCAA.

- Una vez establecido este marco, se iniciará el **dictamen** propiamente dicho, donde se dará respuesta a las cuestiones planteadas. Para todo ello se han elaborado los siguientes epígrafes:

- 1. Antecedentes e historia del impuesto:** en este apartado hablaremos de los inicios de este impuesto, así como de la evolución progresiva que ha ido sufriendo a lo largo de los años.
- 2. Marco normativo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:** en el que hablaremos sobre cuál es la normativa (estatal o autonómica) ante la que nos encontramos. Además, en atención a la normativa autonómica y a los conflictos entre CCAA, hablaremos de los puntos de conexión y las posibles desigualdades que se generan por la cesión del impuesto. Por último, haremos una pequeña mención a los no residentes y a la regulación de los mismos.
- 3. El hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:** en este apartado no solo se estudiará el hecho imponible, sino también la base imponible y el sujeto pasivo del impuesto. Será imprescindible hacer una clara diferenciación entre las transmisiones *inter vivos* y *mortis causa*.
- 4. Aplicación de beneficios fiscales:** en el cual se plantea la posibilidad de que se pueda llevar a cabo algún tipo de reducción o beneficio para los contribuyentes. En este punto se hará una diferenciación, dentro de los posibles beneficios, entre la donataria no residente en España y el donatario residente.
- 5. La problemática de las donaciones transfronterizas:** ante la presencia de otro Estado, se analizará la repercusión fiscal que tiene para la hija de la consultante su residencia en Bélgica. Para ello, se tendrá en consideración el pertinente tratado para evitar la doble imposición suscrito entre ambos Estados, así como la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014⁴.

⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea asunto C-127/12, de 3 de septiembre de 2014 [versión electrónica - base de datos InfoCuria. Ref. ECLI:EU:C:2014:2130]. Fecha de la última consulta: 29 de mayo de 2023.

6. **Conclusiones:** en este epígrafe se desarrollarán las deducciones extraídas del estudio de la materia y del caso en concreto, las cuales trasladaremos a la consultante.

II. HISTORIA DEL IMPUESTO Y CARACTERÍSTICAS

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es una figura tributaria ya conocida desde la antigua Roma. Sin embargo, algunos autores consideran que su origen está en la “*Manda Pía Forzosa*”, que fue un tributo creado por las Cortes de Cádiz “*para satisfacer y socorrer a los damnificados por la Guerra de la Independencia y se recaudaba en forma de legado forzoso sobre los testamentos y sucesiones intestadas*”⁵.

Desde sus orígenes hasta la actualidad (Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones⁶) este impuesto ha sufrido numerosos cambios motivados por distintas reformas y actualizaciones, tales como la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario⁷ o la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal⁸. Estas actualizaciones fueron motivadas por la necesidad de renovar un sistema de redistribución que había quedado anticuado ya que, tal y como indica María Pilar Navau Martínez-Val en su libro “*El impuesto de sucesiones: ¿Un impuesto injusto?*”⁹: “*la falta de generalidad del Impuesto Sucesorio afectaba a otros tributos directos como el Impuesto General sobre la Renta*”. Posteriormente se han dado otras reformas importantes, y mucho más actuales, como la Ley 26/2014, de 27 de

⁵ Canga Argüelles, J., *Diccionario de Hacienda con aplicación a España*. Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, 2ª edición. Tomo II, Madrid 1968, p. 74.

⁶ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (BOE 19 de diciembre de 1987).

⁷ Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario (BOE 13 de junio de 1964).

⁸ Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (BOE 16 de noviembre de 1977).

⁹ Navau Martínez-Val, M.P., *El impuesto de sucesiones ¿un impuesto injusto?: consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias*, Dykinson, Madrid, 2009, p.270-275.

noviembre, por la que se modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁰.

La actual configuración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es la de un instrumento que redistribuye la riqueza¹¹. Su actual normativa, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, señala en su Exposición de Motivos que *“el Impuesto contribuye a la redistribución de la riqueza, al detrarse en cada adquisición gratuita un porcentaje de la misma en favor del Tesoro Público; con esta finalidad, y siguiendo la pauta que marca el artículo 31 de la Constitución, se mantienen los dos principios que inspiraban la anterior ordenación del tributo, a saber, la cuantía de la adquisición patrimonial y el grado de parentesco entre transmitente y adquirente, si bien este último se combina para tener en cuenta el patrimonio preexistente del contribuyente, cuando su cuantía exceda de 50.000.000 de pesetas”*.

Además, como se explicará en el siguiente epígrafe, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones hoy en día es un impuesto cedido a las CCAA. En líneas generales, el sistema de autonomías recogido en la CE supuso un gran primer paso a la hora de transferir competencias sobre ciertos impuestos estatales a las CCAA y delegar parte de las competencias relativas a la gestión de impuestos¹². Este sistema tiene el objetivo de reforzar el principio de corresponsabilidad; de esta manera, el sujeto activo, es decir la Administración Tributaria autonómica, puede obtener el importe de la recaudación y, además, puede incluso llegar a establecer condiciones de tributación. Las sucesivas reformas fiscales, tendentes a la descentralización fiscal (art. 137 de la CE), se han hecho con la intención de favorecer el principio de suficiencia financiera, hasta que en la actualidad se ha dotado a las CCAA de una amplia capacidad para tomar decisiones normativas.

¹⁰ 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 (BOE 28 de noviembre de 2014).

¹¹ De Pablos Escobar, L., *Incidencia y Tipos Efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Papeles de Trabajo, I.E.F, 2006, p.7.

¹² Barberán Lahuerta, M. A y García Gómez, A., *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones desde la perspectiva autonómica. Competencias normativas y corresponsabilidad fiscal*. Revista Aragonesa de Administración Pública, N°22, 2003.

2.2. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO

En relación con el tema central del presente dictamen, las donaciones se definen, según lo dispuesto en el art. 609 del Código Civil¹³, como uno de los mecanismos de adquisición de la propiedad, que deriva de un acto de liberalidad.

El ISD se define como:

- Un impuesto **directo**, ya que grava manifestaciones directas de riqueza y capacidad económica, como son las herencias y donaciones recibidas.
- **Personal**, puesto que el hecho imponible solo se puede entender haciendo referencia a la persona del donatario o heredero.
- **Subjetivo**, ya que toma en consideración las circunstancias personales del contribuyente, como la edad o el grado de parentesco, para gravar la carga tributaria.
- De **naturaleza progresiva**, porque consta de una tarifa progresiva, de forma que a medida que aumenta la base liquidable, aumentará la carga fiscal de manera más que proporcional. Aunque en los impuestos proporcionales también aumenta la cuota al aumentar la base liquidable, en los progresivos este aumento es, como ya se ha explicado, más que proporcional. Esta tarifa progresiva a la que se hace referencia es la que se encuentra en el art. 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.¹⁴
- Es **instantáneo**, porque se devenga por la realización del acto aislado que supone el hecho imponible, y por ello no se prolonga en el tiempo a lo largo de un periodo impositivo.

¹³ Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (BOE 25 de julio de 1889).

¹⁴ Actualmente en todas las autonomías, el ISD tiene naturaleza progresiva, es decir, todas regulan escalas progresivas de gravamen, si bien es cierto que con un grado de intensidad bastante diferente unas de otras. Sin embargo, no siempre ha sido así; por ejemplo, con anterioridad a 2020, en la Comunidad Autónoma de Islas Baleares, hubo durante muchos años un gravamen fijo del 1% para las donaciones y herencias de padres a hijos, pero actualmente el ISD allí también tiene naturaleza progresiva, al igual que en el resto del país. Fuente: Pozuelo Antoni, F. A., *Novedades para 2007 en el Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en leyes estatales y autonómicas*, Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, (288), 2007, p.50.

Desde el punto de vista de las donaciones, la riqueza o el aumento de esta tiene su fundamento en el incremento patrimonial del beneficiario, pero, según la jurisprudencia, éste es un principio que debe de ponerse en relación y valorarse con otros principios, como la igualdad, la progresividad y la no confiscatoriedad, para mantener garantizados los límites al legislador y conservar un sistema tributario justo, tal y como se regula en el art. 31 de la CE.

En esta línea, hemos de destacar que el Tribunal Constitucional, en aras de mantener el cumplimiento de la obligación del art. 31 de la CE, establece que *“la recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, según la capacidad económica de cada contribuyente, configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria¹⁵”*.

III. MARCO NORMATIVO

El marco normativo aplicable está muy disperso, contando con una norma estatal y diversa normativa autonómica.

3.1. NORMATIVA ESTATAL

A nivel estatal debemos destacar una serie de normas:

- La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- El Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.¹⁶

¹⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 76/1990, de 26 de abril [versión electrónica - base de datos CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TC:1990:76]. Fecha de última consulta: 30 de mayo de 2023.

En su FJ 3º añade que *“no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable”*.

¹⁶ El Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (BOE 16 de noviembre de 1991)

- La Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar.¹⁷

Estas normas son comunes a todas las CCAA. No obstante, en cada una de ellas existirá una regulación específica autonómica que no podrá contradecir a la estatal.

3.2. NORMATIVA AUTONÓMICA

A continuación, se explicará de qué manera es cedido el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a las CCAA, los puntos de conexión utilizados, y las desigualdades que esta descentralización puede ocasionar, además de hacer una breve mención a la situación especial de los no residentes.

3.2.1. La cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se encuentra cedido a las CCAA mediante la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas¹⁸. La LOFCA ha sido reformada sucesivamente cada vez que ha habido un cambio en el sistema de financiación de las CCAA. Por otra parte, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y se modifican determinadas normas tributarias¹⁹, es la ley ordinaria que articula y concreta la cesión de tributos a las CCAA prevista en la LOFCA, así como otros puntos del sistema de financiación de las CCAA de régimen común. Ambas normas mencionadas en este párrafo son importantes

¹⁷ La Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar (BOE 10 de abril de 1999)

¹⁸ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE 1 de octubre de 1980).

En adelante LOFCA.

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

a la hora de entender la cesión. Debe recordarse que, la LOFCA, al ser una ley orgánica, es de rango superior a la Ley 22/2009.

Además, es un impuesto concertado y convenido para las Diputaciones Forales Vascas y de la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, es decir, que dicho impuesto se incluye en el régimen tributario de estos Territorios Históricos y, por tanto, las instituciones competentes de los mismos deberán establecer y regular el correspondiente impuesto.

Esta cesión normativa del impuesto a las CCAA se basa en el art. 137 de la Constitución Española²⁰ y en el art. 157.1.a) de la CE, que dispone que *“los recursos que podrán ser susceptibles de cesión serán impuestos, de origen estatal y que pueden ser cedidos total o parcialmente por el Estado”*. Ahora bien, esta cesión no es única, sino que abarca varias posibilidades, a tenor de lo dispuesto en los arts. 10 y 19 de la LOFCA: en primer lugar, se puede transferir un rendimiento; en segundo lugar, se pueden transferir determinadas competencias normativas y; en tercer lugar, ceder gran parte de las funciones relativas a la gestión de los impuestos²¹. Además, la LOFCA también enumera en su art. 11 los tributos que pueden ser cedidos a las CCAA, entre los que se encuentra el ISD en el apartado d).

La LOFCA establece, por tanto, que las CCAA de régimen común disponen de la cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en su territorio. Por otro lado, la misma ley otorga a las CCAA competencias normativas que incluyen la creación de reducciones en la base imponible, la regulación de la tarifa del impuesto, el establecimiento de cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, y la aprobación de deducciones y bonificaciones de la cuota.

Según el art. 20 LISD, aunque las CCAA puedan crear sus propias reducciones, éstas deberán aplicarse después de las establecidas por la normativa estatal. Sin embargo, si una CCAA mejora una reducción estatal, ésta sustituirá a la reducción estatal en esa Comunidad. Además, como indica el art. 23 LISD, las deducciones y bonificaciones

²⁰ Constitución española (BOE 29 de diciembre de 1978).
En adelante CE.

²¹ Barberán Lahuerta M. A. y García Gómez, A. J. *Op. cit.*

autonómicas podrán ser aprobadas libremente si se estiman convenientes, pero deben ser siempre compatibles con las establecidas por el Estado.

Las CCAA también pueden regular aspectos de gestión y liquidación del impuesto, aunque el Estado mantiene la competencia para establecer el régimen de autoliquidación con carácter obligatorio, a medida que cada Comunidad Autónoma establece un servicio de asistencia al contribuyente, como indica el art. 34.3 LISD.

Dado que las CCAA pueden haber realizado modificaciones en el ejercicio de sus facultades legislativas, es necesario realizar un análisis específico de cada Comunidad Autónoma para identificar las diferencias en bonificaciones, deducciones y reducciones aprobadas. También se debe examinar la tarifa autonómica en cada Comunidad para comparar las diferencias a nivel estatal.

Por lo tanto, en atención al presente dictamen, podemos afirmar que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es cedido no solo en cuanto a la recaudación de los hechos imponible que tengan lugar en el territorio de cada autonomía según los puntos de conexión, de los que hablaremos más adelante, sino que también se ceden las competencias de gestión y de regularizar las normas por las que se va a regir el tributo. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la potestad normativa no se cede totalmente, ya que es el Estado el que retiene la competencia sobre el hecho imponible, sujeto pasivo, devengo, etc.

3.2.2. Desigualdades territoriales derivadas de la cesión de potestades normativas

Existe polémica alrededor de este impuesto debido a las dudas relativas a su efectividad como herramienta para la redistribución de la riqueza. La tendencia de las CCAA ha sido rebajar el ISD con numerosas exenciones y reducciones, incluso llegando a suprimir el impuesto en algunas regiones, a fin de fomentar el ahorro fiscal. Estas reducciones autonómicas han generado un escenario de competencia fiscal dentro de

España, de modo que, según los puntos de conexión, y la residencia de las personas, la carga fiscal puede ser muy distinta²².

Numerosos autores opinan que este impuesto, como tributo cedido a las CCAA, genera desigualdades, por lo que se puede cuestionar si se trata de una vulneración del principio de igualdad²³. Las diferentes formas en que es gestionado por las CCAA nos conducen a la cuestión de si es necesario mantenerlo²⁴. Lo cierto es que para la AT es un impuesto que permite controlar las transmisiones del patrimonio y que ofrece información acerca de los rendimientos y rentas que se producen con las transmisiones gratuitas. Sin embargo, debido a la descentralización y la consecuente diversificación de las normas, ha aumentado la desigualdad tributaria, al depender los beneficios fiscales de la residencia de los contribuyentes. Por lo tanto, a pesar de que las medidas aprobadas por las CCAA, entendidas como entes políticos territoriales, en principio no pueden discriminar por el territorio²⁵, las cámaras legislativas autonómicas no cumplen esta obligación y, como consecuencia, se desdibuja la aplicación del principio de igualdad tributaria del art. 31 CE.

3.2.3. No residentes

Otro problema, como se analizará más profundamente en el epígrafe 7, es que cuando el sujeto pasivo no es residente, no se produce un incremento patrimonial en ninguna CCAA, pero la Ley 29/1987, en su art.7, se rige en estos supuestos por someter el tributo a una obligación de carácter real²⁶.

²² Barberán Lahuerta M.A. y Melguizo Garde M., “Equidad y redistribución en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: análisis de los efectos de las reformas autonómicas”, *Instituto de Estudios Fiscales*. P. T. N.º 11/07, 2007, p.7.

²³ Sánchez Sánchez, E. M., “La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y en la Unión Europea”, *Revista de Estudios Jurídicos*. N.º 15/2015, Universidad de Jaén, 2015, p.2.

²⁴ Lasarte, J., “Reflexiones sobre el Impuesto de Sucesiones. Aspectos constitucionales”, *La toga*, 2019 (disponible en <https://www.revistalatoga.es/reflexiones-impuesto-sucesiones-aspectos-constitucionales/>; última consulta 29/05/2023)

²⁵ Merino Jara, I., “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas actuales”, *Aranzadi*, 2001, p. 18.

²⁶ Art. 7 de la Ley ISD: “a los contribuyentes no incluidos en el art. anterior, se les exigirá el impuesto por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea naturaleza, que estuvieren situados, pudieran ejercitarse o hubieren de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con

3.2.4. Puntos de conexión

Como hemos visto anteriormente, el ISD es un impuesto de titularidad estatal cedido a las CCAA²⁷, por lo que éstas tienen amplias capacidades normativas de regulación, generando importantes diferencias entre las regiones de España. La causa principal de las diferencias está precisamente en los puntos de conexión; éstos tienen como propósito establecer qué Comunidad Autónoma es competente para implementar el tributo, recibir el ingreso y también establecer las regulaciones correspondientes. Es necesario examinar los criterios a seguir para establecer los puntos de conexión, los cuales a veces pueden desembocar en ciertos obstáculos a la hora de ser aplicados.

Esta falta de armonización ha dado lugar a cambios de residencia por motivos exclusivamente fiscales, los cuales en muchas ocasiones no son reales y pueden llegar a considerarse abusivos. Tanto es así, que en esta línea podemos encontrar numerosas noticias, en las cuales se advierte de las prácticas abusivas de planificación fiscal que España está sufriendo por los cambios de residencia ficticios, intensificando la labor de investigación de Hacienda en los últimos años²⁸.

Los puntos de conexión se encuentran establecidos en el art. 32 de la Ley 22/2009 y en la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, disposición final tercera²⁹, y podrían resumirse de la siguiente manera: si se hace referencia a la donación de bienes inmuebles, el criterio está fijado por el lugar donde se ubique dicho bien inmueble. Por el contrario, en bienes muebles y derechos, el nexo es el de la determinación de la residencia habitual del donatario contribuyente³⁰. Por último, hemos de tener en cuenta que, en el caso de las herencias, el punto de conexión sería la residencia habitual del causante.

entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operan en ella”.

²⁷ A través del art. 11 LOFCA, como ya se ha explicado.

²⁸ En este sentido, encontramos, entre otras muchas, la noticia del periódico “La Vanguardia”, en la que la redactora Alicia Rodríguez de Paz Zaragoza, analiza la problemática sufrida por España, y destaca la afirmación dada por expertos “*Morirse en España cuesta distinto en una comunidad o en otra*”.

²⁹ Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican 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).

³⁰ Villarín Lagos, M., “La cesión de impuestos estatales a las CCAA”, *Lex Nova*, Valladolid, 2000, p. 250.

A continuación, se mostrará una tabla de elaboración propia en la que se resumen los puntos de conexión del ISD en relación con el párrafo anterior:

Donante	Donatario	Tipología	Normativa
Residente	Residente	Inmueble situado en España	Norma autonómica de donde esté ubicado el inmueble
		Inmueble situado fuera de España	Normativa estatal con <u>opción</u> de aplicar la normativa de la CCAA de residencia del donatario
		Bien mueble o derecho	Norma autonómica de la CCAA de residencia del donatario
	No residente	Inmueble situado en España	Norma autonómica de donde esté ubicado el inmueble
		Inmueble u otro bien situado fuera de España	No sujeto
		Bien mueble o derecho situado en España	Normativa estatal con <u>opción</u> de aplicar la normativa de la CCAA donde los bienes y derechos hayan estado un mayor número de días en los 5 años anteriores
No residente	Residente	Inmueble situado en España	Norma autonómica de donde esté ubicado el inmueble
		Inmueble u otro bien situado fuera de España	Normativa estatal con <u>opción</u> a la de la CCAA de residencia del donatario
		Bien mueble o derecho situado en España	Norma autonómica de residencia del donatario

Una vez hemos estudiado los puntos de conexión desde una perspectiva general, vamos a centrarnos ahora en aplicarlos al caso concreto ante el que nos encontramos.

Para determinar si el hijo menor de la consultante, beneficiario de la donación, es residente en la Comunidad de Madrid o en el Principado de Asturias hemos de tener en cuenta los puntos de conexión de los que acabamos de hablar, además de la legislación aplicable, y de los pronunciamientos jurisprudenciales más recientes.

El art. 32 de la Ley 22/2009 (Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) en su apartado segundo reza:

“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: [...]

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.”

Este art. entra en colación con el art. 28 de la misma Ley, el cual viene a decir que el número de días de residencia de los cinco años inmediatos anteriores, delimitará el ámbito territorial del impuesto. Ahora bien, tanto los Tribunales Económico Administrativos Regionales³¹ como la Dirección General de Tributos³² nos ha dejado claro que la ausencia del estudiante durante los periodos lectivos no rompe la convivencia con los padres, ya que es considerada como “ausencia laboral justificada”.

Existen sentencias en esta línea, dictadas por los altos tribunales, como por ejemplo la sentencia del Tribunal Supremo núm. 1682/2022, de 8 de junio³³. En este supuesto tenemos a un estudiante de Burgos, quien estudiaba en una universidad de Madrid e hizo intercambios Lyon y Leamington Spa. La problemática surgió al determinar si dichas estancias interrumpen o no su residencia habitual en Burgos. El Tribunal Superior de Justicia³⁴ concluye que en ese periodo el núcleo de sus “intereses vitales” nunca dejó de radicar en Burgos.

³¹ En adelante TEAR.

³² En diversas consultas como la Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V1136-09 de 19 de Mayo de 2009, y la Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V07010-07 de 17 de Marzo de 2017.

³³ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1682/2022, de 8 de junio [versión electrónica - base de datos CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS:2022:1682]. Fecha de última consulta: 5 de mayo de 2023.

³⁴ En adelante TSJ.

Por tanto, en el caso del hijo de la consultante, si bien es cierto que donde pasa más tiempo por sus estudios es en Madrid, podemos comprobar que existe numerosa jurisprudencia que ha delimitado que la residencia habitual del donatario estudiante es la misma que sus padres. Es decir, en nuestro caso en concreto, el menor es residente fiscal en Asturias, dónde está el domicilio familiar, tiene su cuenta bancaria y está empadronado. Además, hemos de tener en cuenta, a mayor abundamiento, que la madre lo declara hijo a cargo en su declaración de IRPF. Por ende, siguiendo la tabla mostrada arriba, la normativa aplicable en este caso sería la autonómica de la CCAA de residencia del donatario, es decir el Principado de Asturias.

Por otro lado, debemos estudiar los puntos de conexión del caso de la hija de la consultante, no residente en España según los criterios establecidos en los arts. 8 y ss. de la LIRPF³⁵; en el epígrafe 8 se ampliará la información acerca de la residencia de la contribuyente. Estamos hablando, por tanto, de una donante residente en España, concretamente en Gijón, y de una donataria, residente en Bruselas desde hace casi 4 años, y que, además, tiene una cuenta en una entidad belga. Es decir, podemos afirmar que su residencia no está en España, y que, por tanto, al estar hablando de una cantidad de dinero, no un bien inmueble, la normativa aplicable será la estatal, existiendo también la opción de aplicar la normativa de la CCAA donde el bien haya estado un mayor número de días en los 5 años anteriores, en este caso en el Principado de Asturias.

IV. HECHO IMPONIBLE, BASE IMPONIBLE Y SUJETO PASIVO

A continuación, se explicará qué acto entiende la LISD como hecho imponible, cuál será la base imponible sobre la que se hará la liquidación del impuesto, y quiénes son las personas que deben realizarlo.

³⁵ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE 29 noviembre de 2006).

4.1. HECHO IMPONIBLE

Según la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en su art. 3.1:

“Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «inter vivos».

c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2, a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias”

Por lo tanto, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo que grava tres supuestos diferentes, los cuales conforman su hecho imponible:

- Por una parte, se gravan las adquisiciones de legados y herencias, es decir, *mortis causa*.
- Por otra parte, las adquisiciones gratuitas *inter vivos*.
- Por último, también se gravan las adquisiciones de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida.

En virtud de esta diferenciación, estudiaremos los siguientes subapartados, centrándonos solamente en los dos primeros supuestos. No obstante, en cualquier caso, el nexo de estos supuestos es la gratuidad, ya que las transmisiones onerosas tienen su propia regulación fiscal en la Ley de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados³⁶.

Además de ello, hemos de tener en cuenta que hablamos de personas físicas, ya que, tal y como establece el apartado segundo del art. 3 ISD, *“los incrementos de*

³⁶ Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE 20 de octubre de 1993).

patrimonio a que se refiere el número anterior, obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades.”

4.2. BASE IMPONIBLE

Una vez comprendido el hecho imponible del ISD, hemos de tener en cuenta la base imponible, es decir, la magnitud que resulta de la medición de dicho hecho imponible del que hablamos. Diferenciamos, por tanto, entre sucesiones y donaciones:

- Sucesiones: En las transmisiones *mortis causa* sería el valor neto de la adquisición de cada heredero; esto es, el valor de los bienes y derechos menos las cargas y gastos deducibles. Todo ello de manera individualizada.
- Donaciones: En las transmisiones *inter vivos* sería el valor neto real de los bienes y derechos adquiridos, menos las cargas y los gastos deducibles.

En nuestro caso concreto, nos encontramos ante una donación, es decir, una transmisión *inter vivos*.

4.3. SUJETO PASIVO

Por último, y una vez comprendido el hecho y la base imponible, hemos de conocer quién es el sujeto pasivo de ISD. Para ello diferenciaremos:

- Causahabientes: Según el art. 5a) LISD, se llaman así en el caso de adquisiciones *mortis causa*, es decir, por el fallecimiento de una persona.
- Donatario o beneficiario: Se define, según el art. 5b) LISD, como donatario o beneficiario cuando hablamos de donaciones *inter vivos*, o entre personas que no han fallecido.

En el supuesto ante el que nos encontramos, ambos hermanos serían sujetos pasivos del ISD por una adquisición gratuita *inter vivos*.

V. BENEFICIOS FISCALES

De la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria³⁷, se deduce el significado de los beneficios fiscales, que son aquellos instrumentos que se utilizan para conseguir reducir la carga tributaria que soportan los contribuyentes. Para ello se llevan a cabo ajustes, reducciones, bonificaciones, deducciones o incluso exenciones. Los beneficios fiscales tienen un fundamento doble; por un lado, la búsqueda de finalidades extrafiscales, de manera que se incentive a los ciudadanos a realizar ciertas prácticas, y, por otro lado, la exoneración de carga fiscal en casos puntuales de ausencia de capacidad económica.

Antes de determinar cuáles son los posibles beneficios fiscales aplicables a los donatarios de nuestro caso concreto, se hará un breve resumen de la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en cuanto a las donaciones *inter vivos*, ya que es la parte que nos concierne) para una mayor comprensión. Este proceso viene señalado en la LISD, en los arts. 9 a 23.

En primer lugar, deben valorarse íntegramente los bienes y derechos que formarán parte de la donación; en este caso, al ser una donación pecuniaria, se valoran ambas donaciones en 50.000 euros según el art. 9.1b) LISD. Para obtener la base imponible, se infieren las cargas y deudas deducibles de este valor señalado previamente. En el presente supuesto, no hay cargas ni deudas deducibles, luego la base imponible coincide con la cantidad de dinero de 50.000 euros. A continuación, se halla la base liquidable; cada sujeto pasivo puede beneficiarse de las reducciones del art. 20 LISD³⁸ que le sean aplicables. Estas reducciones se aplicarán a la base imponible en el orden que establece el art. 20.1 LISD: primeramente, las establecidas por el Estado y, después, las que hayan sido aprobadas en cada Comunidad Autónoma.

³⁷ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003).

³⁸ Art. 20.1 LISD: “*En las adquisiciones gravadas por este impuesto, la base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible las reducciones que, conforme a lo previsto 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, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma [...]*”.

Art. 20.5 LISD: “*En las adquisiciones por título de donación o equiparable, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado 1 o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, la base liquidable coincidirá, en todo caso, con la imponible, salvo lo dispuesto en los siguientes apartados y en la disposición final primera*”.

En este punto nos encontramos con algo bastante llamativo, y es que la ley estatal regula reducciones para las adquisiciones *mortis causa* según el grado de parentesco en el art. 20. 2a) LISD, pero no ocurre lo mismo en cuanto a las adquisiciones *inter vivos*. Para las donaciones simplemente se establecen reducciones relativas a las transmisiones de empresas y a bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas, según los arts. 20.6 y 20.7 LISD, respectivamente, siendo ambos supuestos que no nos ocupan. Todo ello sin perjuicio de lo que establezca la normativa autonómica aplicable en cuanto a reducciones sobre la base imponible.

Esta situación relativa a la imposibilidad de reducirse cantidades según el parentesco es contraria al principio de capacidad económica, ya que no hay ningún tipo de motivo o causa que justifique esta diferencia respecto a las sucesiones ya que, en ambos casos, hay un aumento de la riqueza por una adquisición gratuita³⁹.

Algunos autores, como Meade, consideran incluso que se deberían conceder bonificaciones a las transmisiones gratuitas *inter vivos* para proteger el patrimonio de los hijos: *“el que los padres disminuyan su patrimonio parcialmente durante su vida o que retengan su patrimonio intacto hasta la muerte, puede verse afectado por las políticas gubernamentales (...) Un cambio que condujera a los padres a tener una mayor tendencia a transmitir parte de su patrimonio en vida reduciría las desigualdades en la posición individual de la propiedad mediante la división de su patrimonio dado entre los ancianos y los jóvenes en lugar de dejar a éstos sin patrimonio”*⁴⁰.

Volviendo al caso que nos ocupa, en este punto del dictamen es fundamental revisar la normativa de las CCAA aplicable a los hijos de la consultante, para así poder identificar qué reducciones podrían ser aplicables como beneficio fiscal. Como se señaló en el epígrafe 4.2.4, relativo a los puntos de conexión, el hijo menor sería residente fiscal en el Principado de Asturias, de modo que se le aplicaría la ley de esta CCAA y, por otro lado, la hija sería residente en Bélgica, pero se le aplicaría la normativa estatal, existiendo también la opción de aplicar la normativa de la CCAA donde el bien haya estado un mayor número de días en los 5 años anteriores, en este caso en el Principado de Asturias.

³⁹ Simón Acosta, E., “Base liquidable, tipos de gravamen y deudas tributarias” en Calvo Ortega, R., Tejerizo López, J.M., Muñoz Del Castillo, J.L., Mateo Rodríguez, L. y Checa González, C., *La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1989, pp. 218 y ss.

⁴⁰ Meade, J.E., *La economía justa*, trad. J. García Durán, Orbis, Barcelona, 1985, p. 232.

En este último caso, el de la hija de la consultante, lo conveniente sería revisar qué normativa le sería más favorable; para ello se realizará una comparativa de ambas normativas, la estatal y la asturiana, en el epígrafe 7.1.2.

A continuación, se explicarán los dos beneficios fiscales asturianos de los que podrán beneficiarse ambos donatarios:

- a. La reducción.
- b. La escala de gravamen reducida, ya que ambos son donatarios del Grupo II.

5.1. BENEFICIOS FISCALES DEL HIJO RESIDENTE

En relación con los beneficios fiscales que podrían aplicarse al hijo menor, acudimos a la normativa asturiana por ser donde tiene su residencia habitual. La norma aplicable es el Decreto Legislativo 2/2014⁴¹, a partir del art. 17. Examinaremos pues la normativa asturiana para ver los posibles artículos aplicables a nuestro supuesto. En la Sección primera del Capítulo tercero, llamada “Reducciones de la base imponible del ISD”, podemos encontrar algunos beneficios fiscales aplicables a las adquisiciones *inter vivos*, los cuales abarcan los artículos 19, 19 *bis*, 19 *quáter* y 20. Los arts. 19 y 19 *bis* permiten reducir la base imponible por la adquisición *inter vivos* de empresas, negocios y participaciones cuando el donatario sea pariente del donante, así como en caso de adquisición de explotaciones agrarias. Estas reducciones, por lo tanto, sólo serían válidas si la donante ya contara con un negocio, el cual quisiera transmitir a sus hijos. A priori, con la información que tenemos, no se da esta situación, ya que la donación es puramente pecuniaria; los arts. 19 y 19 *bis* no serían aplicables a nuestro caso.

Por otro lado, el artículo 19 *quáter* del Decreto Legislativo 2/2014 da la posibilidad de reducir la base imponible si el donatario decide afectar los bienes adquiridos, en este caso el dinero, a la constitución, ampliación o adquisición de una empresa o negocio. Por consiguiente, cabe advertir de esta posibilidad en el caso de que

⁴¹ Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado (BOE 3 de febrero de 2015; BOPA 29 de octubre de 2014).

alguno de los hijos decidiera emprender y, por tanto, acogerse a los beneficios de este artículo.

Por último, el artículo 20 del Decreto Legislativo 2/2014 posibilita la reducción de la base imponible en caso de que se esté ante una donación dineraria de ascendientes a descendientes, tal y como en el caso que nos concierne, con la condición de que esta donación se emplee en adquirir una primera vivienda habitual que tenga consideración de protegida. En este supuesto ante el que nos encontramos, el hijo menor de la consultante podría invertir la cantidad recibida en concepto de donación para la adquisición de la primera vivienda habitual protegida, lo que supondría aplicar una reducción del 95% del importe de la donación.

Para poder beneficiarse el hijo menor de esta reducción, debe cumplir con los requisitos que se recogen en el art. 20.1 del Decreto Legislativo 2/2014; es necesaria escritura pública, y el dinero debe destinarse íntegramente a la vivienda, la cual debe estar situada en el Principado de Asturias, y la adquisición debe realizarse antes de que pasen seis meses desde que se devenga el impuesto. Además, el hijo menor tendría que conservar la vivienda adquirida dentro de su patrimonio durante los cinco años siguientes a la donación. Asimismo, existen otros requisitos que en nuestro supuesto se cumplen sin problema, como, por ejemplo, que la base máxima de la reducción no exceda de 60.000 euros, según el art. 20.2 del Decreto Legislativo 2/2014.

Una vez sabemos cuáles son los requisitos y hemos comprobado que pueden llegar a cumplirse, sería importante informar a nuestra cliente de las posibles consecuencias que tendría el posterior incumplimiento de alguno de ellos. Dichos efectos, están recogidos en el art. 20.5 del Decreto Legislativo 2/2014, y básicamente son la devolución de la parte del impuesto que no se haya ingresado como consecuencia de la reducción, más los intereses de demora. Dichos incumplimientos deben ser comunicados a la oficina liquidadora por el adquirente beneficiario, dentro de los 30 días hábiles desde que se produce el incumplimiento.

Por último, cabe recordar que la escala de gravamen reducida asturiana, que se explicará a continuación, también favorece al hijo residente, al ser un donatario del Grupo II.

5.2. BENEFICIOS FISCALES DE LA HIJA NO RESIDENTE

En el caso de la hija de la consultante, como ya hemos mencionado anteriormente, la Ley 22/2009 y la DA 1ª de la LISD indican que se le aplicaría la normativa estatal o, si la contribuyente así lo decide, la normativa de la CCAA donde el bien haya estado un mayor número de días en los 5 años anteriores, es decir en el Principado de Asturias. Por ende, procedemos a comparar ambas normativas para ver cuál sería más conveniente. Para ello nos vamos a fijar en la tarifa del impuesto, ya que habrá que aplicarla a la base liquidable para obtener la cuota íntegra; cuanto más baja sea la cifra resultante, más beneficiosa será la normativa. Cabe apuntar que existen más factores importantes a la hora de descubrir qué normativa sería más beneficiosa, pero para simplificar el proceso usaré la tarifa, ya que es un índice bastante significativo.

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

La tabla de arriba es aquella señalada por el art. 21 de la LISD estatal, y nos muestra la tarifa del impuesto que le correspondería aplicar a la hija de la consultante en caso de decidirse por la normativa estatal. Como se ha señalado anteriormente, los 50.000

euros de la donación no tienen ninguna carga ni deuda deducible y, además, según la ley estatal, no le correspondería ninguna reducción de la base imponible. Por lo tanto, la base liquidable coincide con el valor de 50.000 euros; de los primeros 47.930,72 euros la cuota íntegra sería 4.685,10 euros, y a lo restante (50.000 euros - 47.930,72 euros = 2.069,28 euros) se le aplicaría el tipo de 12,75%, lo que da como resultado 263,12 euros. Es decir, la cuota íntegra resultante sería 4.685,10 euros + 263,12 euros, que es igual a 4.948,22 euros.

Por otro lado, la ley asturiana, es decir el Decreto legislativo 2/2014, de 22 de octubre, en su art. 21 habla de la tarifa del impuesto e indica que la cuota íntegra, regulada en el artículo 21.1 de la LISD, se obtiene aplicando sobre la base liquidable el tipo de gravamen. Dicho tipo de gravamen variará en función de ante qué supuesto nos encontremos:

1. Tarifa aplicable con carácter general.
2. Tarifa aplicable a las sucesiones de contribuyentes de los Grupos I y II de parentesco.
3. Tarifa aplicable a las donaciones a favor de contribuyentes de los Grupos I y II de parentesco que estén en todo caso formalizadas en documento público antes de que expire el plazo de autoliquidación del impuesto.

Nosotros nos encontramos ante este último supuesto, ya que la hija de la consultante se encuentra dentro del Grupo II de parentesco⁴². Por tanto, hemos de atender a la siguiente tabla:

⁴² Art. 20.2a) LISD: descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes.

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	10.000,00	2,00
10.000,00	200,00	50.000,00	5,00
60.000,00	2.700,00	90.000,00	10,00
150.000,00	11.700,00	150.000,00	15,00
300.000,00	34.200,00	150.000,00	25,00
450.000,00	71.700,00	350.000,00	30,00
800.000,00	176.700,00	En adelante	36,50

Si suponemos que la donataria no optase por emprender ni por adquirir una primera vivienda de protección, no podría disfrutar de ninguna reducción de la base imponible, y por tanto la base liquidable sería de nuevo 50.000 euros. En este caso, de los primeros 10.000 euros de la donación, tributarían 200 euros, y a los 40.000 euros restantes habría que aplicarles el tipo de 5%, lo que da como resultado 2.000 euros. Por consiguiente, la cuota íntegra resultante sería de 200 euros + 2.000 euros = 2.200 euros.

En conclusión, si comparamos ambas cuotas íntegras, la resultante de aplicar la normativa estatal y la resultante de aplicar la normativa asturiana, nos damos cuenta de que la menor es la de la Comunidad Autónoma, pues 2.200 euros es menor a 4.948,22 euros. Es por ello que consideramos que la hija de la consultante debe hacer uso de la opción que le da la LISD de decantarse por la normativa de la CCAA donde los bienes hayan estado un mayor número de días en los 5 años anteriores.

Tras haber comprobado que es más beneficiosa la normativa asturiana, podemos afirmar que la donataria, a pesar de ser no residente, podrá aplicarse los mismos beneficios fiscales que el hijo de la consultante, por lo que hacemos una referencia al epígrafe 7.1.1. para evitar reiteraciones. Cabe apuntar que esta equiparación del donatario residente al no residente no siempre ha sido así, sino que surgió después de la STJUE asunto C-127/12, de 3 de septiembre de 2014⁴³, la cual se explicará con más detenimiento en el epígrafe 8.2. De momento es importante destacar que, gracias a esta sentencia, la

⁴³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea asunto C-127/12, de 3 de septiembre de 2014 [versión electrónica - base de datos InfoCuria. Ref. ECLI:EU:C:2014:2130]. Fecha de la última consulta: 29 de mayo de 2023.

donataria podrá beneficiarse de las posibles reducciones o bonificaciones de la normativa asturiana, por ser el origen de los bienes donados.

Asimismo, procede señalar como antecedente a la citada STJUE, el Auto del Tribunal Supremo de 8 de mayo de 2013⁴⁴, ya que aborda el problema que entonces existía en cuanto a la necesaria vinculación residencial a una Comunidad Autónoma para poder aplicar los beneficios fiscales. En este sentido, Calvo Vérguez⁴⁵ argumenta que “*para el TS no está justificado el trato diferencial existente entre dos contribuyentes que concurren a la misma herencia en función del hecho de que uno de ellos tenga su residencia en la citada Comunidad y el otro no. En efecto, no tiene razón de ser que a quien, por no ser residente en la Comunidad Autónoma, [...] deba experimentar un mayor gravamen que quien en relación con el mismo Impuesto manifiesta similar capacidad económica*”. Si bien este ATS hace referencia a una herencia, el paralelismo con las donaciones es evidente.

VI. LA PROBLEMÁTICA DE LAS DONACIONES TRANSFRONTERIZAS

En ocasiones, en el contexto de una donación, el donante y el donatario se encuentran en diferentes jurisdicciones o países, lo cual implica que se deben considerar las regulaciones y normativas fiscales de ambos países involucrados, así como posibles acuerdos o tratados internacionales. Este escenario puede dar lugar a algunas complicaciones, como son la doble imposición internacional y la discriminación de ciertos ciudadanos por razón de su residencia. Todo ello lo veremos a continuación.

6.1. LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

La doble imposición es un fenómeno que ocurre cuando una misma renta está gravada por más de un tributo, “*por el total o parte de su valor o importe, durante un*

⁴⁴ Auto del Tribunal Supremo núm. 4209/2011, de 8 de mayo de 2013 [versión electrónica - base de datos VLex. Ref. ES:TS:2013:4789A]. Fecha de última consulta: 2 de junio de 2023.

⁴⁵ Calvo Vérguez, J., *En torno a las recientes tensiones jurisdiccionales surgidas en el ámbito del ISD a las puertas de una reforma del impuesto*, Thomson Reuters Aranzadi, Revista Quincena Fiscal nº 5, 2015, pp. 19-54.

*mismo período impositivo y por una misma causa*⁴⁶. Esto puede ocurrir con tributos del mismo país o como consecuencia de la confrontación de dos países. En nuestro supuesto, el segundo caso (doble imposición jurídica internacional), sería una hipótesis que podría encontrarse la hija no residente. Dado que la doble imposición, en cualquiera de sus modalidades, puede provocar un injusto para el contribuyente por ser éste gravado excesivamente, se han llevado a cabo numerosas medidas para evitarlo. Es por ello por lo que, con respecto a la doble imposición internacional, se han firmado numerosos convenios entre distintos países, llamados convenios de doble imposición⁴⁷, para eliminar, o al menos minimizar, el injusto de la situación. Lo que hacen estos acuerdos es recoger distintos pactos para armonizar sus normas, por lo que son muy importantes para poder fomentar las inversiones exteriores.

Volviendo al caso que nos ocupa, la consultante desea realizar sendas donaciones pecuniarias a sus dos hijos y, como ya hemos mencionado, el supuesto más conflictivo con respecto al tema que estamos tratando en este epígrafe, puede ser el relativo a la fiscalidad aplicable a la hija mayor, pues es residente en Bélgica. Es por ello por lo que deberemos responder a dos preguntas principales; en primer lugar, si la donataria debe tributar en España y, por otro lado, si debe hacerlo en Bélgica también. A continuación, veremos cada una de estas cuestiones:

1. ¿Debe tributar la donataria en España?

Para poder responder a esta pregunta debemos remitirnos a la normativa estatal. Los sujetos pasivos en de la LISD lo serán por obligación personal o real. La obligación personal la establece el art. 6 LISD, que reza en su apartado primero: “*A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el Impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado*”. Además, el art. 6.2 LISD añade que, para determinar la residencia habitual, habrá que atender a lo establecido en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁴⁶ Art. 2.1.c) de la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea (DOUE 14 de octubre de 2017).

⁴⁷ En adelante CDI.

Como ya se ha argumentado en epígrafes anteriores, la donataria de la que hablamos no es residente. Para determinar que un sujeto pasivo es no residente debemos acudir a las normas recogidas en los artículos 8 y siguientes de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁴⁸. Los criterios que sirven para determinar la residencia en España son los siguientes:

- En primer lugar, se establece un criterio temporal, ya que será considerado residente en España quien permanezca en territorio español durante más de 183 días, dentro del año natural, computando las ausencias esporádicas. No es el caso de la hija de la consultante porque, como ya hemos mencionado en anteriores ocasiones, lleva varios años viviendo fuera de España, por lo que pasaremos al segundo supuesto.
- En segundo lugar, y en caso de no cumplir con el anterior criterio, se considerará residente español a aquel que tenga su núcleo o base principal de economía, es decir sus principales actividades e intereses, en España, ya sea de forma directa o indirecta. Además, la ley presume que tendrá residencia habitual en España el contribuyente cuyo cónyuge, del que no esté separado legalmente, e hijos menores dependientes, vivan en España. Hemos de tener en cuenta que esta última presunción admite prueba en contrario. Sin embargo, no tenemos suficiente información para determinar si la hija no residente puede encontrarse dentro de este supuesto, por lo que, a priori, hemos de intuir que no es así, y que, por tanto, no podemos aplicar esta presunción.

Vistos ambos supuestos y, a falta de información que demuestre lo contrario, podemos llegar a la conclusión de que, como ya habíamos dicho anteriormente, la beneficiaria de la donación, en este caso, es no residente, puesto que reside habitualmente en Bruselas desde el año 2019.

Una vez aclarada la cuestión de la residencia, y para contestar a la pregunta de si la beneficiaria debe tributar en España por la donación que recibirá, hay que tener en

⁴⁸ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE 29 noviembre de 2006).

cuenta si el objeto de la donación se encuentra en España o no. Por tanto, pasamos a analizar si estamos ante un supuesto de obligación real del art. 7 LISD.

Como se adelantó en el epígrafe 4.2.3, relativo a los no residentes, en estos supuestos la LISD se rige por someter el impuesto a una obligación de carácter real. Lo importante es determinar si el objeto de la donación, en este caso el dinero, se encuentra en España o, expresado en términos más técnicos, si *“estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español”*⁴⁹. Por lo tanto, la hija de la consultante será contribuyente por obligación real, ya que damos por hecho que los 50.000 euros adquiridos se encuentran en España, por ejemplo, estando depositados en una cuenta bancaria española. En caso de que el dinero objeto de la donación no esté situado en España, por ejemplo, porque se haga desde una cuenta bancaria situada en el extranjero, la donataria no estará obligada a tributar en España⁵⁰. A priori, entendemos que la cuenta bancaria está en España, por lo que no aplicaremos esta regla, teniéndola en cuenta sólo a efectos normativos.

La donataria, siempre que se presuma que el dinero que recibirá será de origen de España, estará obligada a presentar el Modelo 651 ante la Administración Tributaria, relativo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por los bienes y derechos que *“estuvieren situados, hubieran de cumplirse o pudieran ejercitarse en territorio español, que adquiera por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, por obligación real”*⁵¹.

En conclusión, en cuanto a la pregunta de si la donataria debe tributar en España, la respuesta es sí, porque los bienes objeto de la donación radican aquí.

Una vez aclarada la primera cuestión pasamos a la siguiente:

⁴⁹ Art. 7 LISD y art. 18 RISD.

⁵⁰ Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0152-12 de 26 de Enero de 2012.

⁵¹ En este sentido se pronuncian la Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0875-07 de 25 de Abril de 2007, y la Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0454-08 de 28 de Febrero de 2008. Esta última añade: *“Una donación dineraria realizada por una persona física residente fiscal en España a un donatario no residente en el territorio español estará sujeta a tributación en España, siempre que el dinero objeto de la donación esté situado en España en el momento de la realización de dicho negocio jurídico”*.

2. ¿Debe tributar la donataria en Bélgica?

En segundo lugar, y una vez tenemos claro que la donataria sí tendrá que tributar en España, habrá que responder a la cuestión relativa a si deberá tributar ante la Hacienda de Bélgica también. En el caso de que la respuesta sea afirmativa, nos encontraremos ante un fenómeno de doble imposición, por lo que deberíamos atender al posible convenio para evitar la doble imposición firmado entre España y Bélgica, del cual hablaremos en el siguiente apartado.

En Bélgica, la ley relativa a las sucesiones y a las donaciones tiene ciertas peculiaridades y diferencias con la ley española. Hemos de diferenciar entre el Impuesto sobre Sucesiones y el Impuesto sobre Donaciones⁵².

- **Impuesto sobre Sucesiones:** Hay que destacar que el tipo impositivo variará según la región del país en la que la persona fallecida haya residido fiscalmente durante los últimos cinco años antes de fallecer⁵³.
- **Impuesto sobre Donaciones:** En este impuesto, del mismo modo que el anterior, el tipo dependerá de la zona del país, pudiendo variar a gran escala. Podemos poner como ejemplo la zona de Valonia, que tiene entre el 3,3 y el 5,5%, al lado de Bruselas, en donde hablamos del 3 al 40%⁵⁴. Además, en caso de que se produzca una donación y el donante fallezca dentro de los tres años siguientes, habrá que pagar también el Impuesto sobre Sucesiones.

Para poder responder a la pregunta de si la donataria tiene alguna obligación tributaria en Bélgica por la donación recibida, deberemos atender al Impuesto de Donaciones belga. El punto de conexión que utiliza la ley belga, cuando hablamos de una donación de bienes muebles, es el domicilio fiscal del donante al momento de la

⁵²European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, “Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member States, Iceland, Norway: 2022 edition”, *Publications Office of the European Union*, 2022, pp. 70-74 (disponible en <https://data.europa.eu/doi/10.2778/417176>; última consulta 04/06/2023).

⁵³Expat.com, “Impuestos en Bélgica”, 5 de mayo de 2022 (disponible en <https://www.expat.com/es/guia/europa/belgica/17451-impuestos-en-belgica.html>; última consulta 04/06/2023).

⁵⁴ *Ibid.*

donación⁵⁵. Por lo tanto, la hija de la consultante no estará obligada a pagar el Impuesto sobre Donaciones en Bélgica, y no estaremos ante un supuesto de doble imposición internacional.

Aunque la donataria del caso que nos ocupa no sea obligada tributaria en Bélgica, es interesante destacar las principales características de la normativa comparada en este punto del dictamen. En primer lugar, el impuesto se calcula en base al valor total de los bienes recibidos por el beneficiario de la donación, utilizando dos escalas; una de ellas se incrementa en función del valor de los bienes, y la otra escala varía según la relación entre el donante y el donatario, es decir, a mayor distancia en la relación, mayor será la tasa aplicada.

Por otro lado, el Impuesto sobre Donaciones es competencia de las regiones, por lo que las tarifas difieren en función de si el domicilio fiscal del donante se encuentra en la Región Valona, en la Región de Bruselas o en la Región Flamenca. Estas tarifas son progresivas, por lo que aumentan según tramos impositivos que, como hemos mencionado, varían de una región a otra⁵⁶.

Por ende, es importante identificar el domicilio fiscal del donante, pues las tarifas que se aplican dependen de ello. A este respecto, la ley belga utiliza un criterio equiparable al art. 28 la Ley 22/2009 (el cual viene a decir que el número de días de residencia de los cinco años inmediatos anteriores, delimitará el ámbito territorial del impuesto en cuanto a las CCAA; *Vid.* epígrafe 4.2.4.), ya que establece que, si el donante tuvo su domicilio fiscal en varios lugares en los cinco años anteriores a la donación, las tarifas aplicables serán las de la región donde estuvo establecido su domicilio fiscal por más tiempo durante los cinco años.

En suma, la ley belga sobre el Impuesto de Donaciones tiene similitudes con la ley española, ya que ambas usan tarifas progresivas, que además dependen de la región o Comunidad Autónoma, por lo que la normativa en materia de donaciones está descentralizada en ambos países. Sin embargo, también podemos observar ciertas diferencias, ya que por ejemplo no se usa como punto de conexión la residencia del donatario en las donaciones de bienes muebles.

⁵⁵Belgium.be, “Calcul des droits de donation”, *Informations et services officiels*, 2023 (disponible en <https://www.belgium.be/fr/impots/donation/calcul>; última consulta 06/06/2023).

⁵⁶ *Ibid.*

Por tanto, consideramos que la hija de la consultante no tiene ninguna obligación fiscal frente a la Hacienda belga. No obstante, en el siguiente epígrafe explicaremos qué ocurriría si esto no fuese así, sino que la donataria tuviese que tributar en Bélgica, y por tanto se diese la doble imposición internacional.

6.2. EL CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN

Como ya sabemos, los convenios de doble imposición están destinados a evitar que una misma manifestación de riqueza sea gravada dos veces. En el caso de que la donataria fuese obligada tributaria según ambas leyes, la española y la belga, habría que estudiar de qué manera se podría evitar esta situación. El primer paso sería encontrar un CDI firmado entre ambos países, España y Bélgica, ya que son los que nos conciernen en el presente supuesto. Por lo tanto, en este caso podemos encontrar un Convenio tendente a evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio⁵⁷. Cabe mencionar que este Convenio está basado en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE sobre la Renta y sobre el Patrimonio⁵⁸, cuya última versión fue adoptada por el Consejo de la OCDE en noviembre de 2017.

El art. 2 del citado Convenio recoge que los impuestos comprendidos en el ámbito de aplicación son, desde el punto de vista de España, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto de Sociedades, el Impuesto sobre el Patrimonio e impuestos locales sobre la renta y el patrimonio. Desde el punto de vista de Bélgica, involucra los impuestos sobre la renta de las personas físicas, de sociedades, de personas jurídicas y la cotización especial asimilada al impuesto de las personas físicas. Sin embargo, a priori, este Convenio no dice nada acerca del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁵⁷ Instrumentos de Ratificación del Convenio entre España y Bélgica tendente a evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y Protocolo, hecho en Bruselas el 14 de junio de 1995, y del Acta que lo modifica, hecha en Madrid el 22 de junio de 2000 (BOE, 4 de julio de 2003).

⁵⁸ El Modelo de Convenio de la OCDE puede encontrarse en: <https://www.globbal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versión-abreviada.pdf>

De todos modos, el art. 21.1 del Convenio, dice que *“las rentas de un residente de un Estado contratante que sean de naturaleza o procedan de fuentes no mencionadas en los artículos precedentes de este Convenio y que se hallen sujetas a imposición en ese Estado sólo pueden someterse a imposición en ese Estado”*. Por lo tanto, este artículo se ajusta a nuestro caso concreto, ya que la hija de la consultante reside habitualmente en Bélgica, desde el año 2019, y la renta que recibe, fruto de la donación, es de naturaleza distinta a aquellas mencionadas en los arts. 6-20 del Convenio (rentas inmobiliarias, beneficios empresariales, navegación marítima y aérea, empresas asociadas, dividendos, intereses, cánones, ganancias de capital, servicios personales independientes, trabajos dependientes, participaciones de Consejeros, artistas y deportistas, pensiones, funciones públicas, profesores y estudiantes).

Por lo tanto, y aunque el CDI, de primeras, parezca no abordar aquello relativo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el art. 21 nos da una solución general al problema de la doble imposición de rentas en ambos países firmantes. Por ende, en relación con la donación, consideramos que la respuesta más apropiada sería afirmar que la tributación debería hacerse solamente en Bélgica, siempre que este país use como punto de conexión en su Impuesto sobre Donaciones la residencia del donatario (lo cual no es cierto, como se ha explicado en el anterior epígrafe), de manera que vincule a la donataria. En suma, el art. 21 nos indica que la donación sólo podría someterse a imposición bajo la normativa belga.

Es apropiado mencionar que podría darse el caso de que dos legislaciones no se coordinen para resolver casos como el que nos ocupa, y si nos viésemos en esta situación habría que acudir a la LISD para corregir la doble imposición. El art. 23 LISD, relativo a la deducción por doble imposición internacional, da al contribuyente el derecho de deducirse cierta cantidad, siempre y cuando la sujeción al impuesto se produzca por obligación personal, es decir por aplicación del criterio de residencia. Sin embargo, no podrá corregirse la doble imposición vía el art. 23 LISD cuando el contribuyente lo sea por obligación real, es decir cuando tribute un no residente. En este último caso, si además el otro país tampoco tiene una ley análoga al art. 23 LISD, no se podría evitar la doble imposición internacional; una situación así podría ir en contra del principio de no confiscatoriedad que señala el art. 31 CE.

6.3. LA STJUE, DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014

La doble imposición, abordada en el anterior apartado, no es la única problemática derivada de las donaciones transfronterizas; también pueden darse situaciones en las que se discrimine a los donatarios según su residencia en un país u otro, lo cual es una circunstancia que atenta claramente contra el principio de igualdad. Esta situación se daba precisamente en España hasta hace pocos años, cuando la STJUE asunto C-127/12, de 3 de septiembre de 2014, obligó a corregir la normativa española. Con el fin de comprender el trasfondo de esta sentencia, a continuación, hablaremos de los principios europeos que a España se le acusó de vulnerar.

El art. 9 del Tratado de la Unión Europea⁵⁹, en adelante TUE, establece el principio de igualdad entre los ciudadanos de la Unión Europea. El fin último de este principio no es otro que garantizar que todos los ciudadanos se vean beneficiados en las mismas condiciones de las correspondientes instituciones, órganos y organismos. Ahora bien, ¿qué se entiende por “ciudadano de la UE”? El mencionado art. 9 TUE lo define como *“toda persona que tenga la nacionalidad de un Estado miembro”*. Por tanto, y tal como aclara este precepto, la ciudadanía de la UE se añade a la ciudadanía nacional, pero no la sustituye, sino que es totalmente compatible. Dicho esto, el principio de igualdad queda fijado como uno de los valores fundamentales de la UE, y está estrechamente relacionado con el principio de prohibición de discriminación, el cual implica la prohibición de tratar de forma desigual situaciones similares⁶⁰.

Siguiendo el marco normativo europeo, y con el objetivo establecer el contexto adecuado para explicar posteriormente la STJUE asunto C-127/12, de 3 de septiembre de 2014, también es importante mencionar la libre circulación de personas y bienes, ya que es una de las libertades fundamentales de la Unión Europea. Este principio se formuló con el fin de fomentar la creación de un mercado interior único⁶¹, tal y como disponen los arts. 63-66 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en adelante TFUE.

⁵⁹ Tratado de la Unión Europea y Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Versiones consolidadas. DOUE. núm. 83, de 30 de marzo de 2010, pp. 1 a 388 (388 págs.)

⁶⁰ Cerdá Martínez-Pujalte, C., *Los principios constitucionales de igualdad de trato y de prohibición de la discriminación: Un intento de delimitación*, Cuadernos constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Ceriol, 2005, pp. 193-218.

⁶¹ En este sentido, el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo — La doble

Podemos encontrar un claro paralelismo entre la relación Estado Miembro-Unión Europea y Comunidad Autónoma-España cuando hablamos del principio de igualdad y no discriminación entre ciudadanos, ya que en el ámbito nacional los arts. 14 y 139 de la CE regulan estos principios (*Vid.* epígrafe 4.2.); no se puede discriminar a un ciudadano por su residencia en una CCAA o en otra. Por tanto, tanto a nivel de la normativa europea como a nivel de la normativa interna, no se puede discriminar a los ciudadanos por la residencia.

Pues bien, a raíz de estos principios surgió la STJUE asunto C-127/12, de 3 de septiembre de 2014, la cual falla sobre un recurso interpuesto por la Comisión Europea en relación con la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. La problemática se basaba en que la legislación española no respetaba el Derecho Comunitario, y obstaculizaba la libre circulación de personas y bienes de la que hemos hablado anteriormente. El 11 de julio de 2007, se remitió a España un requerimiento respecto a la incongruencia entre los arts. 32 y 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, y los arts. 21⁶² (relativo a la libre circulación de personas) y 63⁶³ (relativo a la libre circulación de capitales) del TFUE y los arts. 28⁶⁴ y 40⁶⁵ del Acuerdo⁶⁶ sobre el Espacio Económico Europeo⁶⁷.

Los arts. 32 y 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, en aquel entonces no permitían que los contribuyentes no residentes se aplicasen los beneficios fiscales que recogen las normas autonómicas, las cuales suelen ser mucho más ventajosas que la

imposición en el mercado único”. DOUE. C 181/40, de 21 de junio de 2012, hace una serie de recomendaciones para evitar que la doble imposición impida el buen funcionamiento del mercado único.

⁶²“*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*”.

⁶³“*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*”.

⁶⁴“*Quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores entre los Estados miembros de las CE y los Estados de la AELC*”.

⁶⁵“*En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas entre las Partes Contratantes las restricciones de los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de las CE o en los Estados de la AELC, así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales*”.

⁶⁶ Decisión del Consejo y de la Comisión, de 13 de diciembre de 1993, relativa a la celebración del acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo entre las Comunidades Europeas y sus Estados miembros, por una parte, y la República de Austria, la República de Finlandia, la República de Islandia, el Principado de Liechtenstein, el Reino de Noruega, el Reino de Suecia y la Confederación Suiza, por otra parte (DOCE 3 de enero de 1994).

⁶⁷ En adelante EEE.

normativa estatal⁶⁸. Esto obstaculizaba la libre circulación de personas y capitales, ya que, si los contribuyentes desearan tener una menor carga fiscal, estaban condicionados a no dejar de residir en España.

Por lo tanto, la Comisión Europea interpuso una demanda y pidió al TJUE que declarase que España incumplía sus obligaciones relativas al Derecho Comunitario debido a la existencia de disparidades en el trato fiscal de sus contribuyentes. España, por su parte, justificó estas disparidades en base a la autonomía fiscal de las CCAA. Además, nuestro país alegó que no nos encontramos ante una situación idéntica cuando comparamos a un residente con un no residente, ya que el punto de conexión utilizado para obligar tributariamente a cada contribuyente es distinto; por una parte, los residentes tributan por obligación personal y, por otra, los no residentes tributan por obligación real.

Sin embargo, para el TJUE esta argumentación carece de validez. Aunque las CCAA tienen autonomía en materia fiscal, esta autonomía no puede entrar en contradicción con los Tratados si resulta en una disuasión de la libre circulación de capitales y personas dentro de la UE. Según el TJUE, tanto los residentes como los no residentes son considerados sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que no debería haber diferencias entre las situaciones de cada uno, y en caso de existir, no pueden dar lugar a un trato diferente.

En consecuencia, España fue obligada a reformar su normativa estatal para eliminar las diferencias de trato entre residentes y no residentes, de forma que éstos tuvieran algún punto de conexión con la CCAA para poder aplicar los beneficios fiscales de dicha Comunidad Autónoma. Esta reforma se hizo a través de la disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre⁶⁹, la cual modifica la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD, que establece que se incluirá como disposición adicional segunda 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 (asunto C-127/12)”*.

⁶⁸ Del Campo Zafra, A., “Otro varapalo del Supremo al legislador por vulnerar Derecho UE, al discriminar a extracomunitarios con Impuesto Sucesiones”, *DMS*, 2018 (disponible en <https://www.consultingdms.com/varapalo-del-tribunal-supremo-al-legislador-vulnerar-derecho-ue-al-discriminar-extracomunitarios-impuesto-sucesiones/>; última consulta 05/06/2023).

⁶⁹ Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican 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).

La disposición adicional segunda de la LISD nos indica qué normativa será la aplicable, para realizar la liquidación del impuesto, en cada caso concreto. Las reglas dependen del tipo de bien que se adquiera por título lucrativo, además de su ubicación. En nuestro caso (*Vid.* epígrafe 4.2.4.), debemos atender al apartado e): *“En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “inter vivos”, los contribuyentes no residentes, 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”*. Según los datos que tenemos del supuesto que estamos tratando, entendemos que, salvo que nos falte algún dato, el dinero ha estado en Gijón, o que ha estado en una cuenta bancaria en Asturias, por lo que la donataria podrá aplicarse los beneficios fiscales de la normativa asturiana.

En definitiva, esta reforma estatal por la que se modifica la diferenciación entre residentes y no residentes ha supuesto un paso hacia adelante en cuanto a la salvaguarda del principio de igualdad, y la libre circulación de personas y capitales. Nuestro caso concreto es un claro ejemplo, ya que tanto el hijo de la consultante como la hija no residente podrán aplicarse los mismos beneficios fiscales autonómicos, contenidos en la normativa asturiana (*Vid.* epígrafe 7.1.).

Por último, cabe apuntar que, al igual que ha sucedido en España, también ha habido polémica en cuanto a la legislación de otros países europeos por vulnerar el principio de igualdad. El TJUE ha dictado numerosas sentencias, creando una tendencia a cambiar esta situación de discriminación tributaria, y creando una dinámica más justa en la que no se generen disparidades desproporcionadas entre residentes y no residentes, así como entre ciudadanos de distintos Estados miembros.

Uno de los casos más relevantes es el Caso Barbier, de la STJUE de 11 de diciembre de 2003⁷⁰, en la que se trata un supuesto en el que se vulneraba el principio de no discriminación por razón de la residencia, ya que las normas fiscales de los Países

⁷⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea asunto C-364/01, de 11 de diciembre de 2003 [versión electrónica - base de datos Lex Europa. Ref. I-15032]. Fecha de la última consulta: 5 de junio de 2023.

Bajos permitirían unas deducciones que no podrían realizarse si el causante tuviese la residencia en otro Estado miembro⁷¹. Otros casos similares a los que se ha enfrentado el TJUE son el Caso Geurts y Vogten, de la STJUE de 25 de octubre de 2007⁷², también relativo a los beneficios fiscales aplicables exclusivamente a los residentes en Bélgica, y el Caso Jäger, de la STJUE de 17 de enero de 2008⁷³, donde el tribunal falla que los inmuebles situados en el extranjero no deben recibir un trato fiscal distinto de los que se encuentran en territorio nacional.

VII. CONCLUSIONES

A lo largo de este trabajo se han respondido las interrogantes planteadas por la consultante en relación con las donaciones que quiere llevar a cabo:

- I. Ambas donaciones pueden subsumirse dentro del hecho imponible de la LISD, concretamente en el supuesto del art. 3.1.b), ya que los hijos adquieren una cantidad de dinero por donación, es decir por un negocio jurídico cuya nota característica es la gratuidad. Además, los beneficiarios de estas transmisiones *inter vivos* son personas físicas, y no jurídicas, tal y como exige la LISD.
- II. La normativa aplicable al hijo residente sería, además de la LISD estatal y la LOFCA, el Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, del Principado de Asturias, es decir la normativa asturiana en materia de tributos cedidos por el Estado, entre los que se encuentra el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El hijo será considerado residente en el Principado de Asturias ya que su ausencia durante los periodos lectivos no rompe la convivencia con los padres, ya que es considerada como “ausencia laboral justificada” y, además, allí es

⁷¹ “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”.

⁷² Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea asunto C-464/05, de 25 de octubre de 2007 [versión electrónica - base de datos Lex Europa. Ref. I-9344]. Fecha de la última consulta: 5 de junio de 2023.

⁷³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea asunto C-256/06, de 17 de enero de 2008 [versión electrónica - base de datos Lex Europa. Ref. I-26993]. Fecha de la última consulta: 5 de junio de 2023.

donde radican sus “intereses vitales”, como declaró la STS núm. 1682/2022, de 8 de junio, para un caso semejante.

- III. En cuanto a los puntos de conexión, para el hijo residente debemos fijarnos en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, art. 32.2.c), que establece como normativa aplicable la de la CCAA donde tenga su residencia habitual el donatario a la fecha de devengo, es decir en el Principado de Asturias, como indica el punto anterior.
- IV. La normativa aplicable a la hija no residente en España sería la misma que la del hijo, gracias a la STJUE asunto C-127/12, de 3 de septiembre de 2014, que acabó con la diferencia de trato entre residentes y no residentes.
- V. En cuanto a los puntos de conexión, para la hija no residente debemos fijarnos en la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, disposición final tercera, Uno.1. e), que le da el derecho a aplicarse la normativa del Principado de Asturias, por ser donde el dinero ha estado situado durante los cinco años inmediatos anteriores, y por residir ella en un país perteneciente a la UE.
- VI. En cuanto a los beneficios fiscales, ambos donatarios podrían aplicarse reducciones en la base imponible, pero siempre condicionado a emprender o adquirir una primera vivienda habitual que tenga consideración de protegida, según los arts. 19 *quáter* y 20 del Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.
- VII. La hija no residente en España no se vería afectada por el Impuesto sobre Donaciones de Bélgica, ya que la ley belga emplea como punto de conexión, para las donaciones de bienes muebles, la residencia fiscal del donante en el momento de la donación, que en este caso sería España, ya que es donde reside la donante. Por lo tanto, no estaríamos ante un supuesto de doble imposición internacional.

Por último, cabe advertir a la consultante de que, como va a realizar donaciones en metálico, de 50.000 euros cada una, ha de tener en cuenta la Ley 10/2010, de 28 de abril⁷⁴, que obliga a que el movimiento del dinero se lleve a cabo mediante algún mecanismo que deje constancia, tanto del origen como del destino. Por lo tanto, como el

⁷⁴ Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo (BOE 29 de abril de 2010).

importe supera los 1.000 euros, la donación deberá hacerse mediante transferencia bancaria.

En conclusión, la carga tributaria resultante de este supuesto podría haber sido muy distinta, y mucho menor, en caso de que los beneficiarios fueran, por ejemplo, residentes en la Comunidad de Madrid, ya que en esta CCAA existe una bonificación del 99% en las donaciones de padres a hijos. Esto plantea interrogantes sobre la equidad y la coherencia del sistema tributario en España, ya que es innegable que genera disparidades significativas. Si bien es comprensible que las CCAA tengan cierta autonomía normativa para establecer sus propias políticas fiscales, estas diferencias territoriales pueden generar problemas de seguridad jurídica. Además, estas discrepancias pueden fomentar la movilidad geográfica de los contribuyentes en busca de ventajas fiscales, lo que puede tener implicaciones económicas y sociales. La falta de armonización en materia tributaria entre las CCAA puede dificultar la planificación financiera y patrimonial de los contribuyentes, así como generar incertidumbre en la toma de decisiones.

En mi opinión, es necesario buscar un equilibrio entre la autonomía normativa de las CCAA y la necesidad de establecer un marco tributario más coherente y equitativo a nivel nacional. La existencia de grandes diferencias en la carga tributaria entre regiones puede socavar el principio de igualdad ante la ley y generar descontento entre los contribuyentes. Es importante que se promueva un debate constructivo y se busquen soluciones que garanticen una mayor uniformidad y equidad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en todo el territorio español.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

8.1. LEGISLACIÓN

- Constitución española (BOE 29 de diciembre de 1978).
- Instrumentos de Ratificación del Convenio entre España y Bélgica tendente a evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y Protocolo, hecho en Bruselas el 14 de junio de 1995, y del Acta que lo modifica, hecha en Madrid el 22 de junio de 2000 (BOE, 4 de julio de 2003).
- Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y se modifican determinadas normas tributarias (BOE 19 de diciembre de 2009).
- Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican 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).
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (BOE 19 de diciembre de 1987).
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE 29 noviembre de 2006).
- Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario (BOE 13 de junio de 1964).
- Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (BOE 16 de noviembre de 1977).
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003).
- Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (BOE 16 de noviembre de 1991).

- Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (BOE 25 de julio de 1889).
- Tratado de la Unión Europea y Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Versiones consolidadas. DOUE. núm. 83, de 30 de marzo de 2010, pp. 1 a 388 (388 págs.)
- Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea (DOUE 14 de octubre de 2017).
- Decisión del Consejo y de la Comisión, de 13 de diciembre de 1993, relativa a la celebración del acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo entre las Comunidades Europeas y sus Estados miembros, por una parte, y la República de Austria, la República de Finlandia, la República de Islandia, el Principado de Liechtenstein, el Reino de Noruega, el Reino de Suecia y la Confederación Suiza, por otra parte (DOCE 3 de enero de 1994).
- Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo — La doble imposición en el mercado único”. DOUE. C 181/40, de 21 de junio de 2012.
- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE 1 de octubre de 1980).
- Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE 20 de octubre de 1993).
- Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar (BOE 10 de abril de 1999).
- Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo (BOE 29 de abril de 2010).
- Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de

tributos cedidos por el Estado (BOE 3 de febrero de 2015; BOPA 29 de octubre de 2014).

8.2. JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- Auto del Tribunal Supremo núm. 4209/2011, de 8 de mayo de 2013 [versión electrónica - base de datos VLex. Ref. ES:TS:2013:4789A]. Fecha de última consulta: 2 de junio de 2023.
- Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0152-12 de 26 de Enero de 2012.
- Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0454-08 de 28 de Febrero de 2008.
- Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V07010-07 de 17 de Marzo de 2017.
- Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0875-07 de 25 de Abril de 2007.
- Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V1136-09 de 19 de Mayo de 2009.
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 76/1990, de 26 de abril [versión electrónica - base de datos CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TC:1990:76]. Fecha de última consulta: 30 de mayo de 2023.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea asunto C-256/06, de 17 de enero de 2008 [versión electrónica - base de datos Lex Europa. Ref. I-26993]. Fecha de la última consulta: 5 de junio de 2023.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea asunto C-464/05, de 25 de octubre de 2007 [versión electrónica - base de datos Lex Europa. Ref. I-9344]. Fecha de la última consulta: 5 de junio de 2023.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea asunto C-127/12, de 3 de septiembre de 2014 [versión electrónica - base de datos InfoCuria. Ref. ECLI:EU:C:2014:2130]. Fecha de la última consulta: 29 de mayo de 2023.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea asunto C-364/01, de 11 de diciembre de 2003 [versión electrónica - base de datos Lex Europa. Ref. I-15032]. Fecha de la última consulta: 5 de junio de 2023.

- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1682/2022, de 8 de junio [versión electrónica - base de datos CENDOJ. Ref. ECLI:ES:TS:2022:1682]. Fecha de última consulta: 5 de mayo de 2023.

8.3. OBRAS DOCTRINALES

- Barberán Lahuerta M.A. y Melguizo Garde M., *Equidad y redistribución en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: análisis de los efectos de las reformas autonómicas*, Instituto de Estudios Fiscales, P. T. N.º 11/07, 2007, p.7.
- Calvo Vérguez, J., *En torno a las recientes tensiones jurisdiccionales surgidas en el ámbito del ISD a las puertas de una reforma del impuesto*, Thomson Reuters Aranzadi, Revista Quincena Fiscal nº 5, 2015, pp. 19-54.
- Cerdá Martínez-Pujalte, C., *Los principios constitucionales de igualdad de trato y de prohibición de la discriminación: Un intento de delimitación*, Cuadernos constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Ceriol, 2005, pp. 193-218.
- Meade, J.E., *La economía justa*, trad. J. García Durán, Orbis, Barcelona, 1985, p. 232.
- Navau Martínez-Val, M.P., “Fundamentos y límites del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: examen crítico a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional”, en C. Fayos Cobos (Dir.), F.J. Alonso Madrigal (Dir.), *Fundamentos y límites constitucionales de la fiscalidad patrimonial*, Thomson Reuters Aranzadi, Madrid, 2021, pp. 69-102.
- Navau Martínez-Val, M.P., *El impuesto de sucesiones ¿un impuesto injusto?: consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias*, Dykinson, Madrid, 2009, pp. 270-275.
- Pozuelo Antoni, F. A., *Novedades para 2007 en el Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en leyes estatales y autonómicas*, Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, (288), 2007, p.50.
- Simón Acosta, E., “Base liquidable, tipos de gravamen y deudas tributarias” en Calvo Ortega, R., Tejerizo López, J.M., Muñoz Del Castillo, J.L., Mateo

Rodríguez, L. y Checa González, C., *La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1989, pp. 218 y ss.

8.4. RECURSOS DE INTERNET

- Belgium.be, “Calcul des droits de donation”, *Informations et services officiels*, 2023 (disponible en <https://www.belgium.be/fr/impots/donation/calcul>; última consulta 06/06/2023).
- Del Campo Zafra, A., “Otro varapalo del Supremo al legislador por vulnerar Derecho UE, al discriminar a extracomunitarios con Impuesto Sucesiones”, *DMS*, 2018 (disponible en <https://www.consultingdms.com/varapalo-del-tribunal-supremo-al-legislador-vulnerar-derecho-ue-al-discriminar-extracomunitarios-impuesto-sucesiones/>; última consulta 05/06/2023).
- European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, “Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member States, Iceland, Norway: 2022 edition”, *Publications Office of the European Union*, 2022, pp. 70-74 (disponible en <https://data.europa.eu/doi/10.2778/417176>; última consulta 04/06/2023).
- Expat.com, “Impuestos en Bélgica”, 5 de mayo de 2022 (disponible en <https://www.expats.com/es/guia/europa/belgica/17451-impuestos-en-belgica.html>; última consulta 04/06/2023).
- Lasarte, J., “Reflexiones sobre el Impuesto de Sucesiones. Aspectos constitucionales”, *La toga*, 2019 (disponible en <https://www.revistalatoga.es/reflexiones-impuesto-sucesiones-aspectos-constitucionales/>; última consulta 29/05/2023)
- Rodríguez de Paz, A., “Los inspectores denuncian cambios de residencia ficticios para pagar menos”, *La Vanguardia*, 26 de octubre de 2019. (disponible en <https://www.lavanguardia.com/economia/20191026/471186762849/los-inspectores-denuncian-cambios-de-residencia-ficticios-para-pagar-menos.html>; última consulta 21/04/2023).