



**COMILLAS**  
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES  
Y DONACIONES: LOS LÍMITES A LA  
DESIGUALDAD EN EL DERECHO DE  
LA UNIÓN EUROPEA**

Autor: Pilar Zurera Jalón

5º E3-D

Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Francisco Javier Alonso Madrigal

Madrid

Abril 2019

## RESUMEN

En España, nos encontramos ante una larga tradición recaudatoria derivada del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones desde el año 1987, originando esto un debate sobre la permanencia, erradicación o modificación del mismo. No obstante, ¿cuál es la causa de esta controversia? A partir de la cesión de competencias legislativas a las Comunidades Autónomas en materia del tributo, se empezaron a implantar desigualdades reflejadas en las cantidades que el contribuyente se veía obligado a hacer frente, como consecuencia de la exenciones, reducciones, bonificaciones y hasta tarifas fijadas a la baja, resultando en muchas ocasiones prácticamente en su erradicación.

En nuestro trabajo, analizaremos los efectos que surgen a raíz de las diferentes cargas impositivas y las desigualdades que existen entre los ciudadanos del territorio español que emanan en función de dónde se encuentre su lugar de residencia.

Asimismo, esta controversia no solo concluye en nuestro país sino que además afecta a nivel comunitario, vulnerando de alguna manera las libertades fundamentales de la Unión Europea y provocando efectos en las transmisiones gratuitas en las que concurren aspectos nacionales y extranjeros al mismo tiempo. Por consiguiente, esto deriva en un conflicto comunitario que debe ser objeto de estudio.

**Palabras clave:** Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Comunidades Autónomas, Unión Europea, desigualdades, sistema fiscal, libertades fundamentales.

## **ABSTRACT**

In Spain, we have a long collection tradition derived from the Inheritance and Donations Tax since 1987, causing a debate on the permanence, eradication or modification of it. However, what is the cause of this controversy? From the cession of legislative powers to the Autonomous Communities in the matter of the tax, began to implant inequalities reflected in the amounts that the taxpayer was forced to face, as a consequence of the exemptions, reductions, bonuses and even tariffs fixed to the low, resulting in many occasions practically in its eradication.

In our work, we will analyze the effects that arise as a result of the different tax burdens and the inequalities that exist among the citizens of the Spanish territory that emanate depending on where their place of residence is located.

Likewise, this controversy not only ends in our country but also affects the community level, in some way violating the fundamental freedoms of the European Union and causing effects on free transmissions in which national and foreign aspects concur at the same time. Consequently, this results in a community conflict that must be the object of study.

**Key words:** Inheritance and Donations Tax, Autonomous Communities, European Union, inequalities, tax system, fundamental liberties.

## ÍNDICE GENERAL

<b>1. INTRODUCCIÓN</b> .....	4
<b>2. RASGOS FUNDAMENTALES DEL IMPUESTO</b> .....	6
2.1. Directo.....	7
2.2. Subjetivo .....	7
2.3. Personal .....	7
2.4. Progresivo.....	8
2.5. Instantáneo .....	8
2.6. Cedido a las Comunidades Autónomas .....	8
2.7. Complementario en el ámbito fiscal.....	9
<b>3. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA</b> .....	9
3.1. Regulación estatal en materia del Impuesto.....	9
3.2. Las desigualdades internas en materia de tributación.....	12
<b>4. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA UNIÓN EUROPEA</b> .....	16
4.1. La libre circulación de personas.....	18
4.2. La libertad de establecimiento.....	19
4.3. La libre circulación de capitales.....	22
<b>5. LA REFORMA DE LA LEY 29/1987</b> .....	27
<b>6. CONCLUSIONES: EL DEBATE SOBRE LA DEROGACIÓN, MANTENIMIENTO O REFORMA DEL IMPUESTO</b> .....	29
<b>7. BIBLIOGRAFÍA</b> .....	36
7.1. Legislación .....	36
7.2. Jurisprudencia .....	36
7.3. Obras Doctrinales .....	37

## **LISTADO DE ABREVIATURAS**

CA: Comunidad Autónoma.

CC: Código Civil.

CA: Comunidad Autónoma.

CCAA: Comunidades Autónomas.

CE: Constitución Española, 1978.

EEE: Espacio Económico Europeo.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IS: Impuesto de Sociedades.

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

ITP: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

LOFCA: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas).

LSD: Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

RD: Real Decreto.

TC: Tribunal Constitucional.

TCE: Tratado Constitutivo de la Unión Europea.

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

TUE: Tratado de la Unión Europea.

UE: Unión Europea.

## 1. INTRODUCCIÓN

El objetivo de este trabajo es realizar un estudio acerca del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, ya que en los últimos años está creando mucha controversia debido a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 por la que se mostraron todas las desigualdades que existían entre los contribuyentes a nivel interno y europeo.

Actualmente, la cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a las Comunidades Autónomas se encuentra recogido, con respecto a los medios de financiación de las Autonomías, en la LOFCA<sup>1</sup>, siendo en concreto en su artículo 4.1 c) donde nos establece que: “De conformidad con el apartado 1 del artículo 157 de la Constitución, y sin perjuicio de lo establecido en el resto del articulado, los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por: [...] c) Los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado [...]”. Gracias a esta ley, se han aplicado multitud de bonificaciones y deducciones en muchas de ellas, fundamentalmente en aquellos contribuyentes con el grado más próximo al causante.

Es por ello que a lo largo de nuestro estudio analizaremos la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que se encuentra vigente, y el RD 1629/1991<sup>2</sup> por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de dicha Ley.

Este impuesto se encuadra dentro de la categoría de los tributos cedidos a las CCAA a través de la Ley 14/1996 de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas y la Ley 21/2001, de regulación del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Con estas dos regulaciones, no se han delegado exclusivamente competencias respecto a los rendimientos sino que incluso se han transferido potestades regulatorias y de gestión<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas.

<sup>2</sup> Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

<sup>3</sup> Barberán Lahuerta, M. A., “El comportamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante los principios básicos de la Imposición”, *Revista Asturiana de Economía*, n. 32, Zaragoza, 2005, p. 98.

Asimismo, se procederá a examinar la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, siendo en concreto en su artículo 25<sup>4</sup>, donde se encuentran entre los tributos cedidos, el impuesto sucesorio.

En relación con la metodología empleada para la realización de nuestro trabajo, se procederá a desarrollar un revisión de la literatura a través de libros, diferentes trabajos, artículos periodísticos y estudios de múltiples autores. Esta diversidad de fuentes, nos permite tener una mayor especialización en el tema que se está tratando y un enfoque global de la materia para poder comprender mejor la función de dicho tributo y su regulación en las distintas Comunidades Autónomas.

De igual forma, se ha realizado un análisis de las diversas perspectivas que tienen los autores en referencia a dicho impuesto. Por un lado, podemos ver como algunos de ellos apoyan la obligación de mantenerlo sin ningún tipo de cambio, y por otro lado, encontramos un conjunto de expertos que defienden su conservación pero realizando ciertas reformas. A pesar de ello, existe otro colectivo que respalda su derogación, considerándolo como un impuesto injusto y que acarrea una desigualdad entre los contribuyentes.

Por último, llevaremos a cabo una investigación acerca de la normativa europea, comprendiendo las diversas sentencias y reglamentos aplicables a nuestro proyecto. Con esto, podremos mostrar si efectivamente este tributo supone una desigualdad entre los ciudadanos residentes en territorio español, y los no residentes en el mismo pero pertenecientes a algún estado miembro de la UE.

Para concluir con este apartado, terminaremos con la estructura de nuestro trabajo que será dividido en cuatro partes.

En primer lugar, se llevará a cabo un estudio exhaustivo de los rasgos más característicos del tributo para que podamos conocer sus principales características.

---

<sup>4</sup> Artículo 25.1 de la Ley 22/2009, “*con el alcance y condiciones establecidos en este título, se cede a las Comunidades Autónomas, según los casos, el rendimiento total o parcial en su territorio de los siguientes Tributos: [...]c) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones[...]*”.

En la segunda parte de nuestro análisis, examinaremos si realmente existen desigualdades entre las regulaciones de las distintas Comunidades Autónomas que acarreen diferencias en los contribuyentes. A lo largo de la cuarta parte del trabajo, se efectuará una investigación del impuesto a nivel europeo, mostrando todas las controversias que se han originado hasta el momento en el ámbito comunitario.

Finalmente, terminaremos nuestro proyecto reflexionando acerca del debate existente en la actualidad sobre la supresión, modificación o conservación del impuesto, al mismo tiempo que concluimos y aportamos nuestra reflexión personal acerca de lo estudiado hasta el momento.

## **2. RASGOS FUNDAMENTALES DEL IMPUESTO**

A lo largo de este epígrafe, desarrollaremos los principales rasgos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Según la Ley 29/1987<sup>5</sup>, a la cuál hemos hecho alusión anteriormente, determina que están sujetos a dicho tributo los incrementos del patrimonio a título lucrativo por las personas físicas que derivan de las adquisiciones “inter vivos” y “mortis causa”, fundamentalmente en los casos de herencia y legado. Dentro del hecho imponible de este impuesto, también encuadramos las cantidades recibidas por los beneficiarios como consecuencia de un contrato de seguro sobre la vida, siempre y cuando el contratante del seguro sea una persona distinta al beneficiario.

Asimismo, en dicha ley se establecen una lista de presunciones y exenciones que someten a tributación determinadas cantidades a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o bien mediante el Impuesto de Sociedades.

A continuación, procederemos a explicar las características del tributo siendo estas: impuesto directo, subjetivo, personal, progresivo, de devengo instantáneo, cedido a las Comunidades Autónomas y complementario en el ámbito fiscal a determinados tributos como son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto de Sociedades, el Impuesto del Patrimonio o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

---

<sup>5</sup> Artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.



## **2.1.Directo**

En primer lugar, se considera un impuesto que tiene carácter directo<sup>6</sup> ya que tiene como finalidad gravar el incremento patrimonial del sujeto pasivo. El objeto de este tributo se encuentra regulado en el artículo 1 de la Ley sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones y según el cuál, *“El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley”*. Es decir, dentro del mismo se incluyen las adquisiciones lucrativas siendo estas las cuantías recibidas por “mortis causa”, las donaciones y las adquiridas por el beneficiario de un seguro de vida, cuyo contratante es distinto a este.

## **2.2.Subjetivo**

En referencia a este aspecto, este Impuesto tiene en consideración las condiciones personales y familiares, como pueden ser la relación de parentesco entre el beneficiario y el contratante del seguro, la capacidad económica o incluso la edad del contribuyente, ya que la Ley establece una serie de mínimos exentos que protegen a los menores de 21 años que se encuentran en una posición de necesidad<sup>7</sup>. A pesar de ello, este carácter subjetivo desaparece en los casos de los no residentes, que tributan por obligación real.

## **2.3.Personal**

En tercer lugar, la regulación determina que contribuyen los sujetos que tengan la residencia habitual en territorio español, independientemente donde se sitúen los bienes y derechos que conformen el patrimonio objeto de tributación. Sin embargo, como hemos dicho anteriormente, los no residentes contribuirán por obligación real en el caso de que los bienes o derechos se encuentren en España<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> Artículo 1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

<sup>7</sup> BOE núm. 303, de 19 de diciembre de 1987, páginas 37402 a 37408.

<sup>8</sup> Artículo 6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

## **2.4. Progresivo**

En este supuesto no se trata de uno de los principales rasgos del Impuesto. Del mismo modo, se muestra como una tarifa progresiva que aumentará en función de cómo se quiera influir en el fin de redistribuir la riqueza, y por otro lado, se graduará teniendo en cuenta otros aspectos además del patrimonio que se transfiere o la parte de la herencia que se adquiere<sup>9</sup>.

## **2.5. Instantáneo**

Se considera un impuesto de devengo instantáneo, es decir, se devenga en el instante en el que ocurre el presupuesto de hecho, a diferencia de lo sucede con el IRPF que se prolonga en el tiempo. Dentro de este supuesto, podríamos incluir las sucesiones “mortis causa”, devengándose el impuesto en el momento en el que fallezca el causante<sup>10</sup>.

## **2.6. Cedido a las Comunidades Autónomas**

Como ya sabemos, se trata de un impuesto cedido a las CCAA siendo en concreto en el artículo 137<sup>11</sup> de la Constitución Española donde se recoge la organización del territorio en municipios, provincias y Comunidades Autónomas, así como el reconocimiento de la autonomía en la gestión de sus intereses; y por otro lado, el artículo 156<sup>12</sup> donde se determina el desarrollo y realización de sus competencias en función de los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre los ciudadanos españoles.

Por tanto, se les dota de autoridad para establecer en la base imponible del Impuesto de determinadas deducciones, al igual que la tarifa, el valor y coeficientes del patrimonio, bonificaciones en la cuota e incluso su gestión y correspondiente liquidación.

---

<sup>9</sup> Artículo 6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

<sup>10</sup> Artículo 24 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

<sup>11</sup> Artículo 137 de la Constitución Española: “*El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses*”.

<sup>12</sup> Artículo 156.1 de la Constitución Española: “*Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles*”.

## **2.7.Complementario en el ámbito fiscal**

Finalmente, este tributo tiene carácter complementario ya que completa a otros impuestos con los que tiene determinados vínculos. En primer lugar, y como dicta la Exposición de Motivos de la citada Ley 29/1987<sup>13</sup>, con respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se determina que la renta que sea objeto de tributación a través del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no estará sujeta a este, es decir, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es accesorio.

En segundo lugar, con relación al Impuesto de Sociedades<sup>14</sup>, las personas jurídicas se hayan sujetas a dicho impuesto en el caso de las adquisiciones a título lucrativo.

En tercer lugar, sobre el Impuesto sobre el Patrimonio<sup>15</sup> podemos decir que tiene un carácter estático o invariable ya que somete a tributación el patrimonio de su propietario. Sin embargo, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tiene una naturaleza dinámica ya que grava la transferencia de los bienes que conforman dicho patrimonio.

Por último, el ISD se diferencia del ITP<sup>16</sup> en que este último su objeto de tributación son las transmisiones onerosas, mientras que el del Impuesto sucesorio son las transmisiones lucrativas o gratuitas.

## **3. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA**

### **3.1.Regulación estatal en materia del Impuesto**

Para dar comienzo a este epígrafe, haremos una breve introducción sobre la legislación esencial en materia de nuestro Impuesto que podría generar controversias en el ámbito de la UE.

---

<sup>13</sup> BOE núm. 303, de 19 de diciembre de 1987, “cit.”.

<sup>14</sup> Artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

<sup>15</sup> García de Pablos, J. F., El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas Constitucionales y Comunitarios. Tesis Doctoral, Madrid, 2010, p. 60.

<sup>16</sup> El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas Constitucionales y Comunitarios, “cit.”, p. 60.

- I. En primer lugar, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomías y se modifican determinadas normas tributarias. Haciendo alusión a nuestra legislación, esta establece la transmisión de la competencia sobre el rendimiento del tributo sucesorio a las Comunidades Autónomas, creando una polémica en relación a determinados aspectos:
- a) Por un lado, hay que hacer referencia a la residencia habitual, siendo un carácter esencial del Impuesto para poder señalar la normativa aplicable. En este sentido, se define como residencial habitual en lo referente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones lo establecido en el artículo 28.1. 1<sup>o</sup><sup>17</sup> según el cuál, las personas físicas que residan en España son residentes de aquella CCAA cuando estén en dicho territorio un mayor número de días de los cinco años previos al devengo del tributo. En conclusión, en el caso de que no se lleve a cabo el criterio de la residencia habitual, se sustituirá la norma autonómica por la estatal<sup>18</sup>, siendo esto mucho más costoso para el contribuyente ya que no podrán gozar del derecho a las reducciones y bonificaciones que aplican las Autonomías. Este sería el caso de los no residentes, que según la opinión de nuestro autor Orón Moratal<sup>19</sup>, “si el punto de conexión de los tributos cedidos determina lógicamente la sujeción a uno de ellos, la residencia no puede convertirse en causa legítima de discriminación, y menos aún para gravar en mayor medida al no residente”.
  - b) Por otro lado, el siguiente punto a tratar es el ámbito del hecho imponible del Impuesto. Haciendo alusión a este elemento, tenemos que remitirnos al artículo 32.2 de la citada Ley<sup>20</sup>, dictándonos que las cargas impuestas sobre las adquisiciones “mortis causa”, así como aquellas que gravan las cuantías recibidas por los beneficiarios de un seguro de vida, corresponderán a la CA donde el fallecido tenga su residencia habitual en el momento del devengo.

---

<sup>17</sup> Artículo 28.1.1º de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

<sup>18</sup> Artículo 53 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

<sup>19</sup> Orón Moratal, G., “Cuestiones problemáticas en la cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Tribunal Fiscal*, n. 205, 2007, pp. 49-50.

<sup>20</sup> Artículo 32.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

Por otro lado, las donaciones de bienes inmuebles tributarán en el ámbito espacial de aquella Comunidad donde se encuentre el mismo. Finalmente, para las donaciones correspondientes a los restantes bienes y derechos, contribuirán en función de donde tenga el donatario su residencia habitual en la fecha del devengo.

- c) Finalmente, este tributo puede sufrir ciertos cambios por las CCAA en determinados aspectos, como es el caso de las reducciones que se pueden aplicar a la base imponible<sup>21</sup>. En este sentido, las CCAA tienen la competencia de poder establecer nuevas reducciones o bien regularizar las reducciones creadas por el gobierno central del Estado. Refiriéndonos a lo primero, según el artículo 48.1 de la ley 22/2009 “las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones “*inter vivos*”, como para las *mortis causa*, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de la que se trate”. Con respecto a las reducciones del Estado, tienen la posibilidad de reglarlas pero siempre con el requisito de conservar idénticas condiciones a las instauradas por este o bien mejorándolas a través del aumento de la cantidad de reducción, el número de personas que se pueden aplicar la misma o la reducción de formalidades para acogerse a ella<sup>22</sup>.

- II. En segundo lugar, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Esta norma, establece la normativa esencial donde se determina el régimen jurídico del impuesto, reglando al mismo tiempo tanto la obligación real como personal que puede llegar a tener el contribuyente<sup>23</sup>. Como explicamos en el apartado anterior, según el artículo 6 de esta Ley, en el cuál se encuadra la obligación personal, estarán obligados a contribuir aquellas personas que tengan su residencia en territorio español, independientemente de donde estén situados los bienes recibidos. Por otro lado, el artículo 7 de esta norma, nos muestra la obligación real a través de la cual el contribuyente tributará por la adquisición de los bienes y derechos

---

<sup>21</sup> Fernández Arribas, G., y Hermosín Álvarez, M., “Los obstáculos de la regulación española sobre el impuesto de sucesiones y donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, n. 18 (49), 2014, p. 988.

<sup>22</sup> Artículo 48.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

<sup>23</sup> Los obstáculos de la regulación española sobre el impuesto de sucesiones y donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea, “*cit.*”, p. 978.

“estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran 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 entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella”<sup>24</sup>.

Finalmente, tras haber revisado la legislación que afecta al gravamen, podemos concluir en que existen ciertas controversias. En relación con la obligación real, el contribuyente que tributó por causa de esta, estará sujeto a la normativa estatal sin que se pueda beneficiar de los privilegios aprobados por las CCAA en materia fiscal. Por tanto, se les aplicará la Ley 29/1987 a los herederos o donatarios que no sean residentes españoles, y a aquellos que, a pesar de no tener la residencia en territorio español, reciben un bien o derecho que se puede ejercer en España. Asimismo, se les aplicará esta Ley a los contribuyentes que tributen por obligación personal pero que no se les pueda aplicar ningún beneficio por no existir una CCAA que tenga competencia. En resumen, tributarán a través de la norma estatal cuando el causahabiente y donatario sea un no residente; cuando el fallecido sea no residente; y en el caso de que el donatario tenga la residencia en España pero el bien adquirido se encuentre en el extranjero<sup>25</sup>.

### **3.2.Las desigualdades internas en materia de tributación**

A continuación, pasaremos a analizar las desigualdades que surgen de nuestra regulación como consecuencia de las competencias asignadas a las distintas Comunidades Autónomas.

En la actualidad, muchas de las Comunidades Autónomas han incluido cambios con respecto a este Impuesto, tanto en el ámbito de sucesiones como en donaciones.

En relación al primero de ellos, sus modificaciones se han realizado como consecuencia de la competencia que se les ha otorgado en materia de los distintos componentes del Impuesto como son la base imponible, las deducciones y bonificaciones o la cuota íntegra.

---

<sup>24</sup> Artículo 7 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

<sup>25</sup> Los obstáculos de la regulación española sobre el impuesto de sucesiones y donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea, “cit.”, p. 980.

Gracias a los cambios introducidos por la mayoría de estas, se ha conseguido prácticamente su eliminación fruto del uso del elemento “común”, es decir, el empleo de las bonificaciones. De este modo, se evitan las críticas en referencia a la constitucionalidad. Sin embargo, diversas CCAA han aplicado ciertos cambios con el propósito de alcanzar una reducción de la contribución, por lo que exclusivamente se han centrado en las reducciones aplicables a la base imponible<sup>26</sup>.

Con respecto a las donaciones, es parecido al caso de las sucesiones ya que las CCAA han incluido determinados cambios, particularmente en Madrid y Valencia donde han ejercitado su competencia legislativa con respecto al gravamen aplicable y añadiendo una bonificación por causa de parentesco del 99%. Como ocurre con las sucesiones, el elemento “común” vuelve a ser la bonificación, permitiendo esta prácticamente su erradicación y eludiendo el debate constitucional. A pesar de esto, ciertas Comunidades que únicamente procuraban disminuir la tributación, han ejercitado sus competencias en el ámbito de las bonificaciones pero con un contenido diferente<sup>27</sup>.

Por otro lado, encontramos la controversia sobre las diferencias en el ámbito territorial español debido a los cambios aplicados por las distintas CCAA en materia tributaria, vulnerando en cierto modo el principio de igualdad. En esta línea, el artículo 31.1 de la Constitución Española nos señala que “*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”. Por tanto, toda medida relacionada con la legislación tributaria tiene que estar regida por los principios constitucionales de este artículo, que fundan el pilar central del sistema fiscal y la unidad del mismo, predominando entre ellos, el de igualdad tributaria<sup>28</sup>.

Como resultado de las distintas normativas tributarias del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, y como hemos mencionado anteriormente en la Ley 22/2009, se han

---

<sup>26</sup> López Casasnovas, G., y Durán-Sindreu Buxadé, A., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una valoración de su papel en el sistema tributario y estudio de la corrección de algunas disfunciones observadas en el caso español”, *Indret*, n. 1, Barcelona, 2008, p. 10.

<sup>27</sup> El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una valoración de su papel en el sistema tributario y estudio de la corrección de algunas disfunciones observadas en el caso español, “cit.”, p. 11.

<sup>28</sup> Sánchez Sánchez, E.M., “La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea”, *Revista Estudios Jurídicos. Segunda Época*, n. 15, Jaén, 2015, p. 2.

beneficiado la implantación de importantes desigualdades que dependen de la residencia. Esta particularidad que corresponde a las Autonomías para ejecutar la gestión del tributo, convierte en impracticable cualquier proyecto de unificación, acarreado diferencias impositivas negativas para los contribuyentes<sup>29</sup>. De este modo, dichas desigualdades se agravan en el caso de los no residentes. Si comparamos la tributación de los residentes y no residentes que se posicionan en una misma situación de hecho, dicha diferencia de gravamen radica en el lugar donde se situó su residencia habitual, creando dos escenarios opuestos. En el caso de los residentes, tienen la oportunidad de aplicarse ciertas reducciones y bonificaciones que pueden llegar a un 99%. Sin embargo, en el caso de los no residentes, están sujetos a la legislación estatal la cuál únicamente les permite aplicar un porcentaje que oscila entre el 7% y el 34%<sup>30</sup>.

Por consiguiente, tanto el principio de igualdad como el de no discriminación son manifiestamente vulnerados como consecuencia de la cesión de la posibilidad de que las CCAA actúen de una forma particular con respecto a legislación de los tributos estatales, provocando diferencias fiscales por causa del territorio. Sin embargo, es responsabilidad del Estado que se protejan los intereses de los ciudadanos españoles y en concreto, la igualdad, empleando para ello instrumentos tributarios que sean fundamentales para respetar el deber de tributar conforme a lo que establece nuestra Constitución.

Bien es cierto, que esta igualdad en el ámbito tributario está propiamente relacionado con el principio de capacidad económica a la hora de contribuir, componiendo dichos principios el medio para lograr la justicia. De acuerdo con esto, este principio de capacidad económica determina el presupuesto, así como el parámetro e importe máximo que tiene que aportar el contribuyente para sufragar el gasto público<sup>31</sup>. Por tanto, el legislador puede desempeñar su potestad tributaria para imponer una carga, siempre y cuando se busque lograr los objetivos de la política económica<sup>32</sup>.

---

<sup>29</sup> La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea, "cit.", p. 3.

<sup>30</sup> Morón Plaza, J. A., Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y Libre Circulación de Capitales. Trabajo Fin de Grado, Madrid, 2016, p. 11.

<sup>31</sup> El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas Constitucionales y Comunitarios, "cit.", p. 154.

<sup>32</sup> El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas Constitucionales y Comunitarios, "cit.", p. 154.



En consecuencia, este principio de capacidad económica junto al de generalidad, garantizan un trato equitativo a la hora de establecer e imponer el gravamen. Sin embargo, existen disparidades entre los distintos sujetos obligados a tributar, teniendo estos el mismo rango de riqueza y con igual base imponible, van a acabar contribuyendo de diferente manera dependiendo esta de la residencia habitual del fallecido y no en función de la capacidad económica que tiene el heredero, ya que la carga del impuesto en una determinada CA es distinta a la de otra, limitando la obligación tributaria de la herencia. Por ello, el principio de igualdad intenta evitar que existan ciudadanos más favorecidos que otros<sup>33</sup>.

Haciendo referencia al principio de autonomía, este también se haya relacionado con el de igualdad. Como hemos comentado anteriormente, este principio se encuentra recogido en el artículo 156 de la Constitución Española, y en ocasiones, puede dar lugar a debates sobre su constitucionalidad. Según la sentencia del TC 186/1993, de 7 de junio, “el principio de igualdad no impone ni que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias, ni menos aun que tengan que ejercerlas de una determinada manera o con un contenido o resultados prácticamente idénticos o semejantes. Por consiguiente, si como consecuencia del ejercicio de esas competencias surgen desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en las distintas Comunidades Autónomas, no por ello automáticamente resultarán infringidos, entre otros, los arts. 14, 139.1 o 149.1.1 de la Constitución, ya que dichos preceptos constitucionales no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todas las materias y en todo el territorio del Estado”<sup>34</sup>.

Con esto, el TC nos viene a decir que las diferencias existentes entre los ciudadanos como consecuencia de la potestad legislativa de las CCAA, en concreto en el marco tributario, no incumplen el principio de igualdad<sup>35</sup>. Es por ello que la igualdad reflejada en el artículo 139.1 de la CE, para el TC no se refiere a una igualdad de todos los ciudadanos españoles, sino que hace alusión a una serie de limitaciones de las competencias legislativas tanto

---

<sup>33</sup> Alonso González, L. M., *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2001, p. 10.

<sup>34</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 186/1993, de 7 de junio, FJ 4º.

<sup>35</sup> García de Pablos, J. F., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Supresión o Reforma”, *Crónica Tributaria*, n. 139, 2011, p. 91.

del Estado como de las CCAA, para asegurar la igualdad de derechos en la nación española<sup>36</sup>.

En relación con esto, el trato desigual en materia de sucesiones y donaciones en el ámbito español como consecuencia de las normativas autonómicas, resulta un proceso complejo a la hora de concordarse con los principios esenciales de la UE. Por ese motivo, tenemos que estudiar la concordancia entre las numerosas decisiones fiscales insertadas por estas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con la libertad de establecimiento del artículo 49 del TFUE, así como la libre circulación de capitales y la libre circulación de personas que encontramos en los artículos 63, 65 y 21 del TFUE, al mismo tiempo que tenemos en cuenta la jurisprudencia del TJUE<sup>37</sup>.

En resumen, las decisiones tomadas por las CCAA no pueden determinar preceptos que excluyan por causa del lugar donde se encuentren los bienes percibidos a título lucrativo. Esto provoca que existan diferentes juicios a favor y en contra de este tributo. Los autores que apoyan la eliminación del mismo, opinan que es un impuesto desfasado e injusto que perjudica únicamente a los individuos que no han programado anticipadamente la transmisión de la sucesión. Por otro lado, los que apoyan la conservación del tributo, se basan en la idea de que es ventajoso para su recaudación, argumentando que se tiene que constituir una contribución general de mínimos que obedezca la equidad de los españoles obligados a contribuir acatando las exigencias de la igualdad tributaria<sup>38</sup>. No obstante, este debate será tratado con profundidad más adelante.

#### **4. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA UNIÓN EUROPEA**

A lo largo de este apartado, trataremos otro de los problemas que nos plantea este tributo siendo este el conflicto existente sobre la compatibilidad de las decisiones autonómicas con las libertades fundamentales de la Unión Europea. Para ello, estudiaremos la

---

<sup>36</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 14/1989, de 26 de enero, FJ 2º.

<sup>37</sup> Los obstáculos de la regulación española sobre el impuesto de sucesiones y donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea, “cit.”, p. 981.

<sup>38</sup> La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea, “cit.”, p. 9.

concordancia de estas con la libre circulación de personas (artículo 21 TFUE), libertad de establecimiento (artículo 49 TFUE) y la libre circulación de capitales (artículo 63 y 65 TFUE), teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Del mismo modo, relacionaremos la STJUE de 3 de septiembre de 2014 (Asunto C-127/12), con el régimen jurídico de la libertad de circulación de personas y de capitales.

Antes de comenzar el análisis de cada una de estas libertades, haremos una breve introducción acerca de la Sentencia que acabamos de mencionar.

Todo este proceso judicial se inició el 11 de julio de 2007 cuando la Comisión Europea, a través de un requerimiento a España, le señala que existen diversas discrepancias acerca de determinados aspectos sobre la normativa estatal referida al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, específicamente de los artículos 24 y 40 de la Ley 21/2001 (sustituidos con posterioridad por los artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009) con los artículos 21 y 63 del TFUE, al igual que con los artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el EEE. Como consecuencia de esto, España responde a tal requerimiento el 23 de octubre de 2007 a través de un escrito, no ajustándose a las peticiones que había manifestado la Comisión<sup>39</sup>.

Debido a ello, la Comisión vuelve a remitir a España un nuevo dictamen motivado el 7 de mayo de 2010 basándose en idénticos términos, contestando España con la redacción de un nuevo escrito el día 26 de julio de 2010 en el que declaraba que la antigua Ley 21/2001, siendo mencionada esta en el dictamen, había sido reemplazada por la Ley 22/2009<sup>40</sup>.

Posteriormente, se vuelve a remitir un dictamen motivado complementario con fecha 17 de febrero de 2011, reflejando la Comisión la vulneración provocada en el proceso por parte de la normativa estatal, fundándose en ciertos ejemplos que revelaban las desigualdades que se le acusaban. En esta demanda, el órgano europeo estimaba que la legislación española, gracias a la cesión de competencias a las CCAA para regular el

---

<sup>39</sup> Romero Císcar, C., “La libre circulación de capitales con terceros países. Impacto sobre sucesiones y donaciones a la luz de la STJUE de 3 de septiembre de 2014”, *Carta Tributaria, Revista de Opinión*, n. 5-6, 2015, p. 3.

<sup>40</sup> Maksimova, J., *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Debate a la luz de la Sentencia C-127/12, significado y consecuencias para España*. Trabajo Fin de Grado, 2017, p. 9.

Impuesto sucesorio, facultaba a estas con la posibilidad de establecer beneficios fiscales adicionales a los constituidos por el Estado, a los que el contribuyente exclusivamente se podía acoger en el caso de que hubiese una conexión con el territorio de estas Autonomías. Es por esto, que la Comisión opinaba que existía una desigualdad en el trato opuesta a la libertad de circulación de personas del artículo 21 del TFUE, a la libre circulación de capitales del artículo 63 del TFUE y, como consecuencia, una vulneración de los artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el EEE que regulan estas libertades<sup>41</sup>.

#### **4.1.La libre circulación de personas**

Como hemos explicado en nuestro estudio, hemos podido ver como los residentes españoles tienen ciertas ventajas fiscales procedentes de los regímenes de las CCAA. Sin embargo, los no residentes o los bienes ubicados en el extranjero no tienen derecho a los mismos, ya que tributan a través de la normativa estatal.

En particular, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el ámbito español causa ciertas desigualdades derivadas del lugar donde se encuentra la residencia o el territorio en el que se hallen los bienes, por ello la Comisión opinó que la normativa fiscal era excluyente, impidiendo como resultado la libre circulación de personas.

Con respecto al término de desigualdad, se designa como tal la determinación de unas leyes que regulan de forma diferente dos situaciones equiparables, o bien la regulación de dos situaciones distintas por una misma ley. El TJUE se ha manifestado al respecto, dictando que con carácter general en el ámbito de los impuestos directos no se pueden poner en el mismo plano a residentes y no residentes, es decir, pueden estar sometidos a leyes distintas o la no concesión de determinados beneficios fiscales<sup>42</sup>. El fundamento de esto, es consecuencia de que “el Tribunal de Justicia ha precisado que, ante una ventaja fiscal de la que no disfrutara el no residente, la diferencia de trato entre estos dos grupos de contribuyentes puede calificarse de discriminación en el sentido del Tratado si no

---

<sup>41</sup> El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Debate a la luz de la Sentencia C-127/12, significado y consecuencias para España, “cit.”, p. 9.

<sup>42</sup> Ávarez Valenzuela, M. E., El Impuesto sobre Sucesiones en España y Derecho Comparado entre algunas CC.AA., la U.E. y EE.UU. Trabajo Fin de Grado, Comunidad Valenciana, 2016, p. 77.

existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato a este respecto entre dichas categorías”<sup>43</sup>.

Aludiendo a la normativa española, nos refleja que no se ajusta correctamente con la jurisprudencia del TJUE relacionada con la diferencia de trato o la no aplicación de beneficios fiscales concedidos por las Comunidades Autónomas, llegando a provocar ciertos impedimentos en el ejercicio de la libertad fundamental de libre circulación. Esto es consecuencia de la no posesión de cierta situación objetiva que pueda demostrar esa desigualdad de trato entre residentes y no residentes, ya que como sabemos en el territorio español lo relevante es el importe del impuesto que se obtiene dependiendo del valor del bien, sin tener importancia a la hora de calcularlo el lugar donde se encuentra la residencia del donatario o heredero, o que los bienes no se encuentren en España<sup>44</sup>.

A pesar de esto, el Tribunal resolvió que la Comisión Europea no demostró como influía la regulación española en la practica de esta libertad, ni tampoco el vínculo existente entre la legislación española y el artículo 21 del TFUE. Adicionalmente, el TJUE estimó que se tienen que respetar una serie de límites que están recogidos en el artículo 45.3 del TFUE, siendo estos el orden público, la seguridad y la sanidad pública<sup>45</sup>.

#### **4.2.La libertad de establecimiento**

En este sentido, si no se le aplican a los no residentes la reducción del artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la base liquidable correspondiente a la obtención de una sociedad familiar, puede atentar a la libertad que estamos tratando. Es por ello, que el artículo 49 del TFUE<sup>46</sup>, el cuál obliga a todos los estados europeos, determina que la libertad de establecimiento de los ciudadanos de uno de estos países en

---

<sup>43</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de octubre de 2008, R. H. H. Renneberg contra Staatssecretaris van Financiën, C-527/06, Rec. p. I-07735, apartado 60.

<sup>44</sup> Los obstáculos de la regulación española sobre el impuesto de sucesiones y donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea, “cit.”, p. 985.

<sup>45</sup> Condinanzi, M., Lang, A. y Nascimbene, B., “Citizenship of the Union and Freedom of Movements of Persons”, *Martinus Nijhoff Publishers*, Leiden, 2008, p. 29.

<sup>46</sup> Artículo 49: “*En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro*”.

el ámbito territorial de otro de los Estados miembro abarca tanto la posibilidad de iniciar actividades por cuenta propia como la creación y la administración de las empresas que se funden en ese país, siempre y cuando se respeten las normas de establecimiento estipuladas por el gobierno de ese país para sus propios ciudadanos. Asimismo, se fija que el país de origen no puede dificultar el establecimiento de uno de sus ciudadanos en el Estado de destino<sup>47</sup>.

En este sentido, el TJUE ha estudiado la compatibilidad existente entre ciertas decisiones tomadas por los Estados europeos y la libertad de establecimiento. Para ello, señala la Sentencia de 25 de octubre de 2007, *Geurts y Vogten/Beelgische Staat*, asunto C-464/05, que tiene como precedentes la Sentencia de 11 de diciembre de 2003, *Barbier*, C-364/01 y la Sentencia de 23 de febrero de 2006, *Van Hilten-Van der Heijden*, C-513/03.

La primera sentencia a la que nos hemos referido, abarca las cuestiones y controversias que surgen después del fallecimiento de un ciudadano belga en el año 2003 que nombró herederos a su esposa e hijo. Según el artículo 60 bis del Código Belga<sup>48</sup> del Impuesto sobre Sucesiones, en su primer apartado, y en concreto en la letra b), este dicta que existe una exención en este impuesto relativa a las participaciones en una sociedad familiar o los créditos que se tenga con esta, sólo en el caso de que el causante, antes de su muerte, haya tenido el 50% de la empresa o bien dichas participaciones por un periodo mínimo ininterrumpido de tres años, insertándolas ocasionalmente en el impuesto sobre sociedades.

En nuestro caso, el difunto había dejado en herencia unas participaciones que pertenecían a dos empresas con domicilio en Maastricht (Bélgica), obedeciendo al requisito relativo de contratar a cinco personas que permanezcan en ambas sociedades más de tres años. Sin embargo, esta exención fue negada debido a que el artículo 60.5 bis dicta que dichos empleados deben haber sido contratados en territorio belga por un mínimo de tres años previos a la muerte. La parte demandante, constituida por la madre y el hijo, alegaron que la práctica de este artículo era contradictorio a los artículos 43 y 56 del Tratado

---

<sup>47</sup> El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Supresión o Reforma, “cit.”, p. 410.

<sup>48</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de octubre de 2007, *Geurts y Vogten*, C-464/05, Rec. p. I-09325, apartado 24.

Constitutivo de la Unión Europea (los vigentes 49 y 63 TFUE)<sup>49</sup>. En consecuencia, el TJUE examinó la situación determinando que la ley perteneciente a este Estado europeo es contraria al artículo 43 del TCE en lo referente al Impuesto sobre Sucesiones, ya que según esta norma belga no será concedida dicha exención cuando se contrata en los tres años previos a la muerte del testador a cinco trabajadores en territorio distinto al belga, entretanto se otorga la exención si se les emplea en esta última nación<sup>50</sup>.

Como vemos, esta normativa incluía una exclusión indirecta entre los sucesores del ISD que dependía del ámbito territorial en el que se les había empleado, la duración de dicho contrato y el número de trabajadores, siendo desigualdades que afectan a la libertad fundamental de establecimiento de los herederos<sup>51</sup>.

En lo relativo a la norma española, según la Ley 29/1987, se constituye una reducción estatal en su artículo 20.2 c), el cuál determina una disminución de hasta un 95% de la respectiva base imponible. Para la aplicación de esta reducción, se fijan una serie de condiciones objetivas, subjetivas y temporales, sin la obligación de que la sociedad, cuyas participaciones son objeto de la sucesión, este domiciliada en España. Por tanto, no es contraria al artículo 49 del TFUE<sup>52</sup>.

A pesar de ello, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones puede ser variado en determinadas circunstancias por las CCAA gracias a las competencias otorgadas a través de la Ley 22/2009, como es en la cuestión de las reducciones. En lo referente a ello, en el caso de que las CCAA quieran cumplir determinados objetivos económicos o sociales, pueden generar nuevas reducciones. Por otro lado, también se les permite regularizar las reducciones estatales siempre y cuando, las conserven de una forma idéntica o bien las mejoren a través del incremento de su cantidad o porcentaje, e incluso el aumento del número de personas que se las pueden aplicar o la reducción de las condiciones para poder beneficiarse<sup>53</sup>.

---

<sup>49</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de octubre de 2007, Geurts y Vogten, C-464/05, Rec. p. I-09325, apartado 29.

<sup>50</sup> Los obstáculos de la regulación española sobre el impuesto de sucesiones y donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea, "cit.", p. 987.

<sup>51</sup> El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Supresión o Reforma, "cit.", p. 99.

<sup>52</sup> El Impuesto sobre Sucesiones en España y Derecho Comparado entre algunas CC.AA., la U.E. y EE.UU, "cit.", p. 79.

<sup>53</sup> Artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

Gran parte de las Comunidades Autónomas han modificado la reducción con el propósito de mejorarla. Es por ello que la Ley 22/2009 les dicta que debe permanecer dicha reducción en condiciones análogas a las determinadas por el Estado o bien modificarla para beneficiar al contribuyente, esencialmente con la reducción de exigencias para poder estar sujeta a ella. No obstante, aunque no se les otorga la facultad de limitar las causas para aplicarse esta, muchas Comunidades han aumentado el número de impedimentos y requisitos como es el caso de Aragón o Asturias. Para que esta reducción nos favorezca debido a la obtención de una sociedad individual, participaciones en ciertas empresas o una entidad profesional, es requisito indispensable que estén domiciliadas en el espacio geográfico de la Comunidad Autónoma y en determinados ocasiones, como es en La Rioja, adicionalmente la persona que lo adquiere tiene que tener su domicilio fiscal en esa región<sup>54</sup>.

Por tanto, vemos que esta clase de normas limitan el ejercicio de libertades fundamentales como es la de libre establecimiento, yendo en contra del artículo 49 del TFUE y de la jurisprudencia del TJUE ya que la aplicación de un incentivo fiscal esta condicionado, en el caso español la reducción por la adquisición de una sociedad familiar por causa de muerte, a que la empresa este domiciliada no en el ámbito territorial de un estado, sino en una CCAA en concreto<sup>55</sup>.

### **4.3.La libre circulación de capitales**

En este apartado, trataremos con profundidad la libre circulación de capitales, así como la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, llegando a comprender cuáles son las vulneraciones que afectan a dicha libertad.

Las causas que han conllevado a que la Comisión inicie una investigación es la desigualdad existente en el ámbito fiscal entre residentes españoles y los no residentes europeos, perjudicando de alguna manera a la libre circulación de capitales del artículo

---

<sup>54</sup> El Impuesto sobre Sucesiones en España y Derecho Comparado entre algunas CC.AA., la U.E. y EE.UU, “cit.”, p. 80.

<sup>55</sup> Los obstáculos de la regulación española sobre el impuesto de sucesiones y donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea, “cit.”, p. 989.



63 del TFUE, vinculante para todos los Estados miembros, y el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, del que forman partes países fuera de la Unión, como es el caso de Suiza, obligando a las partes del convenio, siendo España parte del mismo<sup>56</sup>.

Vemos que estos artículos muestran la defensa a esta libertad fundamental. Por un lado, el primero de ellos impide toda causa de limitación a los movimientos de capitales entre Estados miembros, y entre estos y terceros países<sup>57</sup>. Por otro lado, el artículo 40 del Acuerdo sobre el EEE establece que además se considerarán como restricciones aquellas que crean desigualdades de tratamiento como consecuencia de su nacionalidad, del lugar en el que se inviertan los capitales o de la residencia<sup>58</sup>.

Como ya sabemos, la libre circulación de capitales forma parte de las libertades fundamentales de la UE, reconocida como tal en el año 1962 para determinadas operaciones financieras. Con el transcurso del tiempo, se ha ido evolucionando hasta conseguir que el número de limitaciones que afectan a las actividades relacionadas con el capital se reduzca considerablemente. Actualmente, y como consecuencia del artículo 63 del TFUE, se ha logrado rechazar todo tipo de limitación de dicha libertad tanto entre los mismos Estados miembros como en las operaciones con terceros estados. Por tanto, es clara la relevancia que tiene esta libertad frente al resto ya que afecta a países que no forman parte del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea<sup>59</sup>.

Sin embargo, en casos muy concretos y de manera extraordinaria, se pueden establecer restricciones a las operaciones de capital. Según el artículo 65 del TFUE, los Estados miembros tienen derecho a “aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital”, siempre que estas decisiones no constituyan una discriminación arbitraria o una restricción encubierta de la libertad de circulación de capitales<sup>60</sup>.

---

<sup>56</sup> Morón Plaza, J.A., Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales. Trabajo Fin de Grado, Madrid, 2016, p. 2.

<sup>57</sup> Artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

<sup>58</sup> Artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

<sup>59</sup> Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales, “cit.”, pp. 2-3.

<sup>60</sup> Artículo 65 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Haciendo alusión a las situaciones que pueden estar sujetas a restricciones, la jurisprudencia del TJUE ha argumentado dicha posición en base a dos criterios, la selectividad y la identidad nacional. La primera de ellas, que proviene de las ayudas del Estado, la vemos reflejada en el asunto Portugal contra la Comisión, también conocida como jurisprudencia “Azores”<sup>61</sup>, donde el TJUE dictó que una decisión de carácter regional no tendrá carácter selectivo siempre que se apruebe con autonomía política. Por otro lado, tiene que existir una identidad nacional la cuál se viese afectada si no se aplicara dicha restricción, es por ello que el TJ tiene que respetarla como consecuencia del artículo 4.2 del TUE<sup>62</sup>.

Para finalizar la explicación de esta libertad y comenzar con el análisis de la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, el TJUE ha relacionado la libre circulación con el Impuesto sucesorio mostrándonos diferentes situaciones que dan lugar a una violación del artículo 63 del TFUE, como veremos a continuación:

- En el supuesto que las normas nacionales tasan la herencia o donación a un valor inferior a un residente de un país diferente de aquél territorio en el que están obligados a pagar el impuesto, o bien a un residente de un país diferente cuyos bienes que estén sujetos al impuesto se encuentran en dicho territorio y además, es en el que están obligados a tributar<sup>63</sup>.
- Cuando la sujeción o no de la base imponible del impuesto a una reducción se subordine a la residencia del fallecido y del sucesor cuando se produzca la sucesión, a la residencia del donante y donatario cuando se lleve a cabo la donación, o bien al lugar donde se situó el bien inmueble de la herencia o donación<sup>64</sup>.

---

<sup>61</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 6 de septiembre de 2006, República Portuguesa y Comisión, C-88/03, Rec. p. I-07115.

<sup>62</sup> Sarmiento, D., “Los límites europeos de la autonomía fiscal en España (comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto Comisión/España (c-127/12, eu:c:2014:2130), sobre el régimen de tributación de los no residentes en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones)”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, Madrid, 2015, pp. 145-146.

<sup>63</sup> “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Restricción a la libre circulación de capitales”, *Arco Abogados y Asesores Tributarios*, 24 de noviembre de 2014 (disponible en <https://www.arcoabogados.es/es/articulo-legal/impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones-restriccion-la-libre-circulacion-de-capitales>; última consulta el 26/03/2019).

<sup>64</sup> Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Restricción a la libre circulación de capitales, “cit.”.

- En el caso de las sucesiones o donaciones que participen no residentes o bienes que se encuentran en algún Estado miembro, estén obligados a tributar una mayor cantidad que en el caso que participen exclusivamente residentes o bienes que se encuentran en el Estado miembro que establece la imposición<sup>65</sup>.

En referencia a lo anteriormente estudiado, y fundamentándonos en la Ley del ISD y la Ley 22/2009 que da la posibilidad a las diferentes CCAA establecer diferentes beneficios fiscales, como son las reducciones, exclusivamente en los casos en los que exista cierta vinculación con el territorio de las mismas, se manifiesta tanto a la Comisión Europea como al TJUE en el proceso judicial por incumplimiento contra el estado de España (Asunto C-127/12) que tanto en la sucesión y donación en la que participen un heredero, donatario o un causante no residente español, o en el supuesto en el que intervenga en ambos casos un bien inmueble fuera de nuestro país, no pueden sujetarse a dichas reducciones de las que solo pueden gozar en cualquier caso aquellos que tengan esa conexión con el ámbito territorial de las CCAA<sup>66</sup>; de modo que la Sentencia expone que independientemente de si todas las Autonomías han ejercitado o no la competencia establecida por la normativa española debatida<sup>67</sup>, a la luz del recurso de la Comisión esta tiene como finalidad la ley estatal y no la legislación de las respectivas Comunidades Autónomas.

En el ámbito del Tratado de Funcionamiento de la UE, el TJUE estimó que las sucesiones y donaciones se encuentran insertadas en el ámbito de este Tratado y en concreto, en las operaciones de capital, y a pesar de que no se muestra en el mismo un apartado o noción que trate el tema en cuestión, el Tribunal ha admitido que el anexo I de la Directiva 88/361/CEE, en cuya rúbrica XI, conocida como “Movimiento de capitales de carácter personal”, se tratan las sucesiones y donaciones<sup>68</sup>.

Asimismo, encontramos abundante jurisprudencia del TJUE que ratifica que las sucesiones se consideran movimientos de capital y que suponen una limitación a la

---

<sup>65</sup> Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Restricción a la libre circulación de capitales, “cit.”

<sup>66</sup> El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Debate a la luz de la Sentencia C-127/12, significado y consecuencias para España, “cit.”, p. 13.

<sup>67</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 3 de septiembre de 2014, Comisión Europea contra Reino de España, C-127/12, apartado 66.

<sup>68</sup> El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Debate a la luz de la Sentencia C-127/12, significado y consecuencias para España, “cit.”, p. 14.

circulación de capital las decisiones que minoran el importe de la sucesión de un residente de un Estado Miembro que reside en un país distinto aquél donde se hayan los bienes objeto de la sucesión, como son la Sentencia de 6 de junio de 2000, Verkooijen (C-35/98), la Sentencia de 7 de septiembre de 2004, Manninen (C-319/02) o la Sentencia de 25 de octubre de 2012, la Comisión contra Bélgica (C-387/11)<sup>69</sup>.

En este sentido, la jurisprudencias del TJUE ha estimado que las transmisiones sucesorias se tratan de transferencias del caudal relicto del fallecido a sus sucesores, pudiendo considerarse como movimientos de capitales, a excepción de las situaciones en las que los bienes se sitúen exclusivamente en el territorio de un único Estado Miembro. En la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, vemos que todos los bienes no se incluyen en un solo Estado, por lo que afecta de alguna manera a la circulación de capitales<sup>70</sup>. Con respecto a las donaciones, el TJUE se ha pronunciado alegando que se consideran también como movimientos de capitales ya se trate la donación de dinero o bienes muebles o inmuebles y, como en las sucesiones, se exceptúan las donaciones de elementos si estos se encuentran en un único Estado Miembro<sup>71</sup>.

Por consiguiente, tanto las sucesiones como las donaciones se consideran como movimientos de capitales y por ello, le serán aplicables los preceptos que se incluyen en el artículo 63 del TFUE, el cuál establece que no se pueden imponer impedimentos a la circulación de estos entre los mismos Estados Miembros o estos con terceros países, es decir, se despliega esta libertad a naciones que no forman parte de la Unión Europea. Por tanto, en referencia a esto último, los miembros de estos terceros países pueden apoyarse en las disposiciones del TFUE que hacen referencia a la misma para debatir la legalidad de una norma de un Estado Miembro<sup>72</sup>.

Por ese motivo, la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 (C-127/12) manifiesta que España ha infringido las imposiciones que se derivan del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea al acceder que existan diferencias en el trato a nivel fiscal en las

---

<sup>69</sup> Luchena Mozo, G., “Avance en la revisión del impuesto sobre sucesiones y donaciones conforme al derecho de la Unión Europea”, *La Ley Unión Europea*, n. 40, 2016, p. 3.

<sup>70</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 17 de enero de 2008, Jäger, C-256/06, Rec. p. I-123, apartado 25.

<sup>71</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, apartado 20.

<sup>72</sup> El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Debate a la luz de la Sentencia C-127/12, significado y consecuencias para España, “cit.”, p. 15.

donaciones y en las sucesiones entre los herederos, donatarios o causantes que residan o no en territorio español, y entre las donaciones y los preceptos referentes a los bienes inmuebles que se sitúen en España y fuera de ella.

Además, como ya sabemos, pueden establecerse limitaciones a la circulación de capitales en ciertos casos determinados, siempre y cuando no sean incompatibles con el Tratado. De acuerdo con esto, deben de tratarse de circunstancias que no puedan compararse en un sentido objetivo o que estén acreditadas por un motivo de interés general, respetando en todo momento el principio de proporcionalidad. En el caso del Asunto C-127/12, el TJUE ha estimado que como la normativa española estipula como sujetos pasivos del impuesto, ya sean residentes o no, a los herederos y donatarios, no existe una diferencia entre la posición objetiva de un residente y uno que no lo es que faculte la posibilidad de regular esa desigualdad de trato para cada caso<sup>73</sup>. Por tanto, esa diferencia existente en el tributo tanto entre esos sujetos pasivos como entre los inmuebles que se encuentran dentro y fuera del territorio, ocasionan desigualdades<sup>74</sup>.

## **5. LA REFORMA DE LA LEY 29/1987**

Como consecuencia de la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, anteriormente estudiada, y las restricciones que se le acusaba a España con respecto a las libertades examinadas, se aprueba la Ley 26/2014, entrando en vigor esta el 1 de enero de 2015. Entre las reformas que introduce esta Ley se destaca la de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En referencia a la Disposición final tercera de la Ley 26/2014, esta expone la redacción de la Disposición Adicional segunda de la LISD en la que se manifiesta el derecho que tienen los causantes no residentes de un Estado perteneciente a la UE o del EEE a acogerse a las normas aprobadas por las CCAA en los siguientes casos:

---

<sup>73</sup> López Moro, E., “Comentarios a las medidas adoptadas por el Gobierno para evitar la discriminación entre residentes y no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Diario La Ley*, n. 8433, 2014, p. 2.

<sup>74</sup> La libre circulación de capitales con terceros países. Impacto sobre sucesiones y donaciones a la luz de la STJUE de 3 de septiembre de 2014, “cit.”, pp. 4-5.

- 1) “La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
- 2) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma.
- 3) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos".
- 4) En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos"<sup>75</sup>.

Como vemos, la nueva regulación da la posibilidad al contribuyente a aplicar la normativa autonómica donde se encuentren la mayoría de los bienes y derechos que constituyen el caudal relicto. Por otro lado, en el supuesto de que los bienes se encuentren en territorio fuera de España, estará sujeto a la legislación de la CCAA correspondiente a la residencia del sucesor.

Por tanto, gracias a esta nueva Ley y con el propósito de adaptarse a las peticiones del TJUE, se les otorga el derecho a poder decidir a un residente de un Estado Miembro o perteneciente al EEE si contribuir a través de la normativa autonómica en el supuesto de que se reciba una herencia por parte de un causante español o una donación de bienes que se encuentren en España, o bien a un residente español que perciba una herencia de un fallecido extranjero o una donación de un bien inmueble que se sitúe en un Estado Europeo o del EEE<sup>76</sup>.

---

<sup>75</sup> Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, “cit.”, pp. 4-5.

<sup>76</sup> El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Debate a la luz de la Sentencia C-127/12, significado y consecuencias para España, “cit.”, p. 25.

## 6. CONCLUSIONES: EL DEBATE SOBRE LA DEROGACIÓN, MANTENIMIENTO O REFORMA DEL IMPUESTO

En la actualidad, hemos podido ver que en España existen impuestos que han sido objeto de debate, como es el de Sucesiones y Donaciones. En este ámbito, convergen diferentes juicios que se posicionan entre las opiniones que sustentan el mantenimiento de este tributo, los que apoyan la derogación del mismo o bien las posturas que defienden la reforma del mismo. Es por ello, que a lo largo de este apartado estudiaremos la polémica existente acerca de este Impuesto.

En el primer grupo de expertos, encontramos a autores como Miguel Ángel Barberán Lahuerta<sup>77</sup>, el cuál apoya el mantenimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En este sentido, se podría llegar a replicar dicha postura justificando que el elemento que se encuentra sujeto a este tributo ya ha sido gravado por su anterior dueño, sin embargo la persona que lo adquiere y que tiene la obligación de contribuir a través del impuesto sucesorio, es un sujeto distinto y con capacidad contributiva distinta. Asimismo, entendidos en la materia como Carlos Monasterio, catedrático en la Universidad de Oviedo de Hacienda Pública, defiende que es sencillo declarar que el Impuesto de Sucesiones se trata de una doble imposición pero no lo es ya que quien ha reunido una cantidad de patrimonio a lo largo de su vida tiene que hacer frente al Impuesto sobre la Renta, no obstante quien contribuye a través del Impuesto de Sucesiones percibe una cuantía de forma gratuita y en este caso, es el heredero el contribuyente<sup>78</sup>. En este mismo sentido, el Informe de la Comisión de expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español publicado en el año 2014, liderado por Manuel Lagares Calvo y solicitado por el Ministerio de Hacienda, también defiende la concepción de Carlos Monasterio, indicando que este tributo tiene una mayor justificación frente a otros impuestos ya que “la herencia es un incremento de patrimonio no ganado”<sup>79</sup> por lo que no nos encontramos ante una

---

<sup>77</sup> El comportamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante los principios básicos de la Imposición, “cit.”, pp. 95-116.

<sup>78</sup> Ordóñez, L., “Es una simpleza decir que Sucesiones es una doble imposición”, *La Voz de Asturias*, 10 de enero de 2014 (disponible en <https://www.lavozdeasturias.es/noticia/asturias/2016/11/14/simpleza-decir-sucesiones-doble-imposicion/00031479140913006927675.htm>; última consulta 5/04/2019)

<sup>79</sup> Informe de la Comisión de expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, Madrid, 2014, p. 248.

situación de doble imposición, pues los bienes que constituyen el patrimonio del causahabiente no han sido objeto de gravamen desde la posición del contribuyente<sup>80</sup>.

Del mismo modo, en los restantes sistemas tributarios pertenecientes a la Unión Europea podemos observar su existencia, apoyando esto todavía más su continuidad. Precisamente este tributo se halla vigente en 28 de los 35 estados que conforman la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), siendo este el 80% de los países que la componen; y por otro lado, dentro de la Unión Europea lo siguen manteniendo 18 de las 27 naciones que la componen, en otras palabras, 66,67% de los estados<sup>81</sup>.

Como podemos ver, la mayor parte de los territorios que integran la Unión Europea conservan un Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a pesar de que los tipos que se aplican a los bienes que se transmiten sean distintos en función del estado. Tenemos que recalcar que España se encuentra entre los países con el tipo impositivo más alto con respecto a las sucesiones y donaciones que se realizan entre padres e hijos, ocupando el tercer puesto después de Francia y Reino Unido<sup>82</sup>.

En segundo lugar, descubrimos otros conocedores de este ámbito como son Checa González<sup>83</sup> y Del Amo<sup>84</sup> los cuáles apuestan por la derogación de este gravamen, determinando que se considera un tributo que puede llegar a presentar cierta confusión y por tanto, es indispensable que sea modificado de acuerdo con la proposición de reforma que se incorpora en el Informe de la Comisión de expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español. Según este Informe y como veremos a continuación, se introducen una serie de propuestas acerca de ciertos aspectos sobre el Impuesto que se deben erradicar, otros de conservación y por último, un conjunto de elementos que se tendrían que introducir como novedad:

---

<sup>80</sup> Guillén Díaz, M., Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Comparativa entre las CCAA y con respecto a la UE. Trabajo Fin de Grado, Madrid, 2017, p. 21.

<sup>81</sup> Rivera, J., “Impuesto de Sucesiones, el debate que no cesa”, *Entre Magnitudes*, n. 1, 2015, pp. 42-45.

<sup>82</sup> Cobo de Guzmán Pisón, J., Aragón Barquín, J.C., Villarrubia de Tena, J.A. y González Collazo, H.A., *Análisis comparativo de los principales impuestos en la Unión Europea, Estados Unidos y países BRIC*. Instituto de la Empresa Familiar, Documento 161, 2011.

<sup>83</sup> González, C. C., *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materiales para la reflexión*. IDELCO-Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 70-76.

<sup>84</sup> Del Amo, F.P. La sostenibilidad del estado de bienestar, posibles soluciones a través de la reforma fiscal. Tesis doctoral. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de León, 2015.



- a. La derogación de las reducciones aplicables en la base imponible por cuestión de parentesco; por las cuantías percibidas en concepto de seguro de vida; por la obtención de la vivienda habitual del causante, excepto en el caso de que el cónyuge sobreviva; y por obtención de elementos que compongan el patrimonio histórico artístico<sup>85</sup>.
- b. Con respecto a los elementos que se tienen que conservar, esta Comisión sostiene mantener un régimen especial de reducciones para los sujetos que sufran alguna discapacidad; por recibir de forma sucesiva bienes, eludiendo así el exceso de carga fiscal; por obtener un negocio individual, un negocio familiar o participaciones en sociedades que sean denominadas como “empresa familiar”, asegurando la permanencia del negocio. Asimismo, la cantidad correspondiente a esta reducción no tendría que sobrepasar un porcentaje comprendido entre el 50 y el 70 por ciento de la base liquidable, estimada con antelación a aplicar el descuento relativo al mínimo de exención<sup>86</sup>.
- c. Y como novedad, este Informe establece que “en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones debería existir un único mínimo exento fijado por el Gobierno para todo el territorio de régimen común y cuya cuantía quizá debiera situarse en el entorno de unos 20.000 o 25.000 €. Ese mínimo de exención sería el que proporcionase progresividad a la tarifa lineal de gravamen”<sup>87</sup>.

Como vemos, dicha propuesta implica una disminución significativa de la dificultad vigente en la liquidación de este impuesto, reduciendo al mismo tiempo las diferencias que se derivan dependiendo del parentesco<sup>88</sup> y elude ciertas reducciones existentes con el propósito de lograr un tributo más igualitario<sup>89</sup>. Es por ello que estos autores apoyan dicha proposición de reforma y sostienen que el conjunto de bienes que constituyen el patrimonio transmitido ha sido objeto de la carga tributaria a través del Impuesto sobre la

---

<sup>85</sup> El impuesto sobre sucesiones a debate: una reflexión sobre las propuestas del Comité de Expertos, “cit.”, p. 54.

<sup>86</sup> El impuesto sobre sucesiones a debate: una reflexión sobre las propuestas del Comité de Expertos, “cit.”, p. 54.

<sup>87</sup> Informe de la Comisión de expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, “cit.”, p. 252.

<sup>88</sup> Ver las propuestas nº 58, 59 y 60 del Informe de la Comisión de expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español sobre los tipos aplicables a la base liquidable en función del grado de parentesco.

<sup>89</sup> El impuesto sobre sucesiones a debate: una reflexión sobre las propuestas del Comité de Expertos, “cit.”, p. 63.

Renta de las Personas Físicas, o bien por medio del Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, por tanto estaríamos ante un escenario de doble imposición al estar gravado en dos ocasiones. Afirman que los activos que se incorporan en el patrimonio del causahabiente o sucesor ya han contribuido por el IRPF y el IP en el momento en el que hallaba en posesión del fallecido y que adicionalmente, tendrán que contribuir por segunda vez a través de estos impuestos, aunque en este caso será el sucesor el que tenga que satisfacer los mismo ya que es el nuevo dueño del patrimonio. En consecuencia, parece excesivo sujetarlos a una carga adicional, es decir, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones<sup>90</sup>.

Por otro lado, vemos que otra de las controversias que se le asignan al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es el abandono de su intención de redistribuir la riqueza. En concreto, en las transmisiones que se realizan entre personas con algún vínculo de parentesco cercano, el tipo del impuesto tan solo alcanza el 5% <sup>91</sup> debido a la transferencia de dicho tributo a las CCAA, así como consecuencia de las exenciones, bonificaciones y deducciones aplicadas por estas como hemos observado a lo largo de nuestro trabajo.

Por último, vemos que convergen otros autores que no abogan por la eliminación del impuesto, sino que defiende la conservación del mismo pero realizando ciertas modificaciones. Entre estos expertos encontramos a Jesús Félix García de Pablos que apoya el mantenimiento del tributo con la condición de que se reforme en ciertos aspectos<sup>92</sup>. Uno de los argumentos que apoyan esta modificación es que el ámbito sobre el que se extiende el hecho imponible del tributo es extremadamente amplio, ya que admite que toda sucesión siempre produce un aumento de la capacidad económica del heredero. No obstante, este alcance varía si estimamos que el beneficiario de esta herencia, de la cuál se tenía disposición cuando el causante aún no había fallecido, es la unidad familiar<sup>93</sup>. Otra de las justificaciones que respaldan la renovación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones son las diferencias que existen entre las distintas

---

<sup>90</sup> Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Comparativa entre las CCAA y con respecto a la UE, “cit.”, p. 23.

<sup>91</sup> Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Comparativa entre las CCAA y con respecto a la UE, “cit.”, p. 23.

<sup>92</sup> El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas Constitucionales y Comunitarios, “cit.”, pp. 60-154.

<sup>93</sup> El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una valoración de su papel en el sistema tributario y estudio de la corrección de algunas disfunciones observadas en el caso español, “cit.”, p. 5.

Comunidades Autónomas como consecuencia de las respectivas bonificaciones, llegando a infringir el principio de unidad territorial. Como consecuencia, este grupo propone una medida para solventar este problema, siendo esta la limitación de las competencias asignadas a las Comunidades Autónomas a través de la aceptación por parte del Estado de una postura dominante en cuanto a la regularización del Impuesto<sup>94</sup>. Otra propuesta para solucionar esta situación, y que nos propone Eva María Sánchez Sánchez<sup>95</sup> es la disminución de los tipos del Impuesto y también determinar una única tarifa progresiva idéntica para todos los sujetos que tienen la obligación de contribuir, con independencia de la CCAA. Gracias a esta propuesta, se podría llegar a solucionar la controversia correspondiente al tributo sucesorio que tienen que hacer frente los contribuyentes no residentes, puesto que al designar como única legislación aplicable la estatal da igual que el deber de tributar sea por obligación personal o real.

Finalmente, el propósito de la investigación ha sido estudiar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo este una de las fuentes de recaudación de las arcas del Estado. Por medio de este, se han pretendido mostrar los efectos originados como consecuencia de la cesión del tributo a las Comunidades Autónomas a través de un análisis tanto de las desigualdades internas en materia fiscal como de la vulneración de las libertades fundamentales de la Unión Europea derivada de esta transferencia.

Teniendo en cuenta nuestro examen, podemos resolver que las desigualdades normativas que existen entre las distintas Comunidades Autónomas son ciertas, originando discrepancias que logran infringir la igualdad material entre los españoles, provocando que contribuyan más unos que otros, distinguiéndose exclusivamente en la legislación correspondiente a cada Comunidad que le es vinculante. Esto ocasiona que, ciertos nacionales empiecen a experimentar una manifiesta atracción por cambiar su residencia a una Autonomía diferente para poder beneficiarse fiscalmente.

Asimismo, con la inclusión de cuantiosas reducciones y bonificaciones se está consiguiendo que el tributo abandone su fin recaudatorio, así como que las Comunidades

---

<sup>94</sup> Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Comparativa entre las CCAA y con respecto a la UE, “cit.”, p. 25.

<sup>95</sup> La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea, “cit.”, p. 30.

Autónomas se distancien entre ellas. En el comienzo del estudio, podíamos contemplar que la cantidad de ingresos percibidos a través de este Impuesto se ha vuelto progresivamente menor ya que se han introducido bonificaciones que oscilan entre el 90% y 100% para determinados casos de parentesco próximos, como son las sucesiones de cónyuges, descendientes y ascendientes. Por esa razón, nos planteamos si verdaderamente la cesión realizada a las CCAA está acatando su cometido o si en cambio, está alterando su función.

En mi opinión, el competente para asumir esa competencia tendría que ser el Estado, instaurando un único régimen de aplicación para todos los ciudadanos españoles, restituyendo esa igualdad que se reclama y contribuir conforme a la legislación estatal, aplicándole a estos idénticas bonificaciones, reducciones e igual tipo. Con esto, se solventaría la controversia comunitaria puesto que, al no existir distinción en la tributación por obligación real o personal, no se vulnerarían las libertades fundamentales europeas ni tampoco se excluirían a los no residentes en territorio español.

Como hemos dicho anteriormente, una de las posibles soluciones sería restituir al Gobierno estatal la competencia sobre el mismo, consiguiendo así una mayor justicia e igualdad. Sin embargo, se proponen otras medidas viables. Tal y como hemos visto en nuestro proyecto, la recaudación estatal es superior a la autonómica, por lo que otra de las soluciones podría ser equiparar ambas tributaciones, ya que en muchas situaciones el heredero tiene que hacer frente a un pago del Impuesto que es superior a la valoración de los bienes que se obtienen. Consecuentemente, en esta propuesta habría que diferenciar las transmisiones gratuitas “mortis causa” efectuadas por el causante a su cónyuge o hijos; y por otro lado, las que se realizan a otros sujetos ya sean sin vínculo familiar o con un grado de parentesco diferente. En el primero de los supuestos, se aplicaría una bonificación prácticamente íntegra, y para los restantes herederos se disminuirían las tarifas estatales.

Finalmente, muchos entendidos en la materia opinan que una solución sería la erradicación del Impuesto ya que el bien transmitido ha sido objeto de carga tributaria, imponiendo al sujeto pasivo una obligación de tributar por un patrimonio el cuál no ha decidido recibir sino que ha sido por voluntad del causante o donante. Sin embargo, esta propuesta puede conllevar problemas que afecten a la transparencia fiscal, puesto que

muchos contribuyentes emplearían la figura de la donación o sucesión como medio para realizar una operación encubierta.

En resumen, nos encontramos en un escenario en el que el número de controversias que se derivan del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones iguala la cifra de proposiciones para solucionar las mismas. Por tanto, los expertos de este ámbito tendrán que acordar cuál es la propuesta más adecuada para conseguir esa igualdad, justicia y seguridad jurídica característica de un Estado de Derecho.

## **7. BIBLIOGRAFÍA**

### **7.1.Legislación**

- Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.
- Constitución Española, 1978.
- Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en materia de tributos cedidos.
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.
- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas.
- Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

### **7.2.Jurisprudencia**

- Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, apartado 20.
- Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 17 de enero de 2008, Jäger, C-256/06, Rec. p. I-123, apartado 25.

- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de octubre de 2007, Geurts y Vogten, C-464/05, Rec. p. I-09325.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de octubre de 2008, R. H. H. Renneberg contra Staatssecretaris van Financiën, C-527/06, Rec. p. I-07735.
- Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 6 de septiembre de 2006, República Portuguesa y Comisión, C-88/03, Rec. p. I-07115.
- Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 3 de septiembre de 2014, Comisión Europea contra Reino de España, C-127/12.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 14/1989, de 26 de enero, FJ 2º.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 186/1993, de 7 de junio, FJ 4º.

### **7.3.Obras Doctrinales**

- Alonso González, L. M., La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2001, p. 10.
- Árquez Valenzuela, M. E., El Impuesto sobre Sucesiones en España y Derecho Comparado entre algunas CC.AA., la U.E. y EE.UU. Trabajo Fin de Grado, Comunidad Valenciana, 2016, pp. 77-80.
- Barberán Lahuerta, M. A., “El comportamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante los principios básicos de la Imposición”, *Revista Asturiana de Economía*, n. 32, 2005, pp. 95-116.
- Barberán Lahuerta, M. A., y Trueba Cortés, M. C., “El impuesto sobre sucesiones a debate: una reflexión sobre las propuestas del Comité de Expertos”, *Cuadernos de Información económica*, n. 265, 2018, pp. 54-55.

- Cobo de Guzmán Pisón, J., Aragón Barquín, J.C., Villarrubia de Tena, J.A. y González Collazo, H.A., *Análisis comparativo de los principales impuestos en la Unión Europea, Estados Unidos y países BRIC*. Instituto de la Empresa Familiar, Documento 161, 2011.
- Condinanzi, M., Lang, A. y Nascimbene, B., “Citizenship of the Union and Freedom of Movements of Persons”, *Martinus Nijhoff Publishers*, Leiden, 2008, p. 29.
- Del Amo, F.P. La sostenibilidad del estado de bienestar, posibles soluciones a través de la reforma fiscal. Tesis doctoral. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de León, 2015.
- Fernández Arribas, G. y Hermosín Álvarez, M., “Los obstáculos de la regulación española sobre el impuesto de sucesiones y donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, n. 18 (49), 2014, pp. 978-989.
- García de Pablos, J. F., *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas Constitucionales y Comunitarios*. Tesis Doctoral, Madrid, 2010, pp. 60-154.
- García de Pablos, J. F., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Supresión o Reforma”, *Crónica Tributaria*, n. 139, 2011, pp. 91-410.
- González, C. C., *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materiales para la reflexión*. IDELCO-Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 70-76.
- Guillén Díaz, M., *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Comparativa entre las CCAA y con respecto a la UE*. Trabajo Fin de Grado, Madrid, 2017, p. 21.
- “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Restricción a la libre circulación de capitales”, *Arco Abogados y Asesores Tributarios*, 24 de noviembre de 2014 (disponible en <https://www.arcoabogados.es/es/articulo-legal/impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones-restriccion-la-libre-circulacion-de-capitales>; última consulta el 26/03/2019).



- López Casanovas, G. y Durán-Sindreu Buxadé, A., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una valoración de su papel en el sistema tributario y estudio de la corrección de algunas disfunciones observadas en el caso español”, *Indret*, n. 1, Barcelona, 2008, pp. 10-11.
- López Moro, E., “Comentarios a las medidas adoptadas por el Gobierno para evitar la discriminación entre residentes y no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Diario La Ley*, n. 8433, 2014, p. 2.
- Luchena Mozo, G., “Avance en la revisión del impuesto sobre sucesiones y donaciones conforme al derecho de la Unión Europea”, *La Ley Unión Europea*, n. 40, 2016, p. 3.
- Maksimova, J., El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Debate a la luz de la Sentencia C-127/12, significado y consecuencias para España. Trabajo Fin de Grado, 2017, pp. 9-25.
- Morón Plaza, J. A., Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y Libre Circulación de Capitales. Trabajo Fin de Grado, Madrid, 2016, p. 11.
- Ordóñez, L., “Es una simpleza decir que Sucesiones es una doble imposición”, *La Voz de Asturias*, 10 de enero de 2018 (disponible en <https://www.lavozdeasturias.es/noticia/asturias/2016/11/14/simpleza-decir-sucesiones-doble-imposicion/00031479140913006927675.htm>; última consulta 5/04/2019)
- Orón Moratal, G., “Cuestiones problemáticas en la cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Tribunal Fiscal*, n. 205, 2007, pp. 49-50.
- Rivera, J., “Impuesto de Sucesiones, el debate que no cesa”, *Entre Magnitudes*, n. 1, 2015, pp. 42-45.

- Romero Císcar, C., “La libre circulación de capitales con terceros países. Impacto sobre sucesiones y donaciones a la luz de la STJUE de 3 de septiembre de 2014”, *Carta Tributaria, Revista de Opinión*, n. 5-6, 2015, pp. 3-5.
- Sánchez Sánchez, E. M., “La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea”, *Revista Estudios Jurídicos. Segunda Época*, n. 15, Jaén, 2015, pp. 2-30.
- Sarmiento, D., “Los límites europeos de la autonomía fiscal en España (comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto Comisión/España (c-127/12, eu:c:2014:2130), sobre el régimen de tributación de los no residentes en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones)”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, Madrid, 2015, pp. 145-146.