

Universidad -
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

Titulación: Grado en Administración y Dirección de Empresas (ADE)

Trabajo Fin de Grado

Curso Académico 20x/20x

Título: Análisis en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Nombre completo del alumno/alumna

Nombre completo del tutor/tutora o tutores

Índice

Índice	2
Resumen	3
Abstract.....	4
Introducción/Presentación/Finalidad y motivos.....	5
Estado de la cuestión y marco teórico.....	6
Estado de la cuestión.....	6
Marco teórico	7
2. Marco regulador	7
2.1. Análisis sobre la normativa interna del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	7
2.1.1. Normativa estatal y normativa autonómica.....	8
2.1.2. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como impuesto cedido a las Comunidades Autónomas	10
2.1.3. El lugar de residencia como factor discriminatorio hacia los no residentes.	15
2.2. La libre circulación de capitales en la Unión Europea	19
2.3. Problemática de la normativa española a la libre circulación de capitales	21
2.3.1. Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea	22
2.3.2. Asunto C-127/12. Sentencia del TJUE por infringir la libre circulación de capitales por parte de la normativa española	25
Objetivos/Hipótesis/Propósito	34
Objetivo General.....	34
Objetivos Específicos	34
Metodología/ Recopilación de información/Resultados	36
Enfoque de la investigación.....	36
Nivel de investigación.....	36
Métodos de la Investigación	37
Técnicas e instrumentos de investigación	37
Análisis y discusión.....	39
Conclusiones y propuestas	41
Bibliografía	45
Anexos.....	51

Resumen

Los tributos como el de las Sucesiones y Donaciones son de suma importancia para los Estados, así pues, en España se tiene al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISSD), el cual complementa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que grava las adquisiciones gratuitas de las personas físicas y su naturaleza directa. Por consiguiente, se espera que su recaudación sea expedita y justa. No obstante, en España, derivado de la cesión de competencias normativas y de gestión a las Comunidades Autónomas (CCAA) por parte del Estado, estas mediante su ejercicio han concedido beneficios sustanciales a quienes lo tributan como residentes o no residentes en España. Ahora bien, dicha situación ha generado pronunciamientos jurídicos, tanto internos como externos, los cuales han señalado que se ha hecho presente una discriminación entre dichos sujetos pasivos, causando la vulneración al principio de la libre circulación de capitales. Con el fin de atender esta situación, se realizó la presente investigación y, para ello se llevó a cabo una revisión del marco normativo que regula no solo al ISSD, sino al principio de la libre circulación de capitales. También, se analizaron Sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional de España. La metodología considerada fue dirigida por medio de un estudio cualitativo, bajo un criterio investigativo explicativo y, como método científico, a efectos de esta investigación se consideró tanto el método inductivo como el comparado; así mismo, fue empleada como técnica de investigación, la fuente documental bibliográfica. Los resultados pudieron observarse a nivel cuantitativo, reflejados en las distintas posiciones de los autores citados y analizados, quienes estimaron que es necesario darle relevancia a la revisión tanto del ISSD, como a las distintas normas que en esta materia han realizado las CCAA, ya que todo ello derivara en otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, como a los Estados miembros del Tratado.

Palabras claves: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, libre circulación de capital, Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Tribunal Supremo, Comunidades Autónomas, competencias normativas.

Abstract

Taxes such as Inheritance and Gift Taxes are of utmost importance for the States, thus, in Spain we have the Inheritance and Gift Tax (ISSD), which complements the Personal Income Tax, since it taxes the free acquisitions of individuals and their direct nature. Therefore, its collection is expected to be expeditious and fair. However, in Spain, as a result of the transfer of regulatory and management powers to the Autonomous Communities (CCAA) by the State, the latter have granted substantial benefits to those who pay taxes as residents or non-residents in Spain. However, this situation has generated legal pronouncements, both internal and external, which have pointed out that there has been a discrimination between such taxpayers, causing the violation of the principle of free movement of capital. In order to address this situation, this research was carried out by reviewing the regulatory framework that regulates not only the ISSD, but also the principle of free movement of capital. Also, judgments issued by the Court of Justice of the European Union, the Supreme Court and the Constitutional Court of Spain were analyzed. The methodology considered was directed by means of a qualitative study, under an explanatory research criterion and, as a scientific method, for the purposes of this research, both the inductive and comparative methods were considered; likewise, the bibliographic documentary source was used as a research technique. The results could be observed at a quantitative level, reflected in the different positions of the authors cited and analyzed, who considered that it is necessary to give relevance to the revision of the ISSD, as well as to the different regulations that the Autonomous Communities have made in this matter, since all this will result in granting legal certainty to the taxpayers, as well as to the Member States of the Treaty.

Keyword: Inheritance and Gift Tax, free movement of capital, Treaty on the Functioning of the European Union, Court of Justice of the European Union, Supreme Court, Autonomous Communities, regulatory powers.

Introducción/Presentación/Finalidad y motivos

Una de las cuestiones que se ha presentado en la actualidad, es la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. El Estado ha decidido otorgar a las Comunidades Autónomas competencias para establecer normas que regulen su ejercicio, así como su gestión, todo ello en consideración a los principios constitucionales del país.

Así pues, estas Comunidades en menor o mayor grado decidieron afrontar tal reto, lo cual ha traído tanto aciertos como desaciertos. De los últimos, se centrará el presente trabajo de investigación. Algunas de ellas han establecido regímenes fiscales, con los cuales les han procurado a sus contribuyentes importantes beneficios. Sin embargo, esto ha traído consigo una significativa diferenciación o discriminación entre contribuyentes residentes y no residentes del territorio español, así como la posibilidad de limitar la libre circulación de capitales, tanto fuera o como dentro de España.

De allí, que se decidiera por seleccionar como tema para su desarrollo analizar la normativa española en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en concordancia con la libre circulación de capitales. Por consiguiente, los objetivos a perseguir serán analizar cómo las normas implantadas sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones afectan la libre circulación de capital, destacándose la investigación en la examinación de cuerpo de leyes españolas que regulan al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como en el estudio de las leyes internas y las provenientes de la Unión Europea en materia de protección a la libre circulación de capital.

Pero, como no todo está dicho en materia de derechos tributarios, también se estudiarán distintas Sentencias emitidas por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Constitucional de España, para conocer los fundamentos de hecho y de derecho que motivaron a las mismas, las cuales resultan de aplicación obligatoria, por parte de los Estados miembros y de las Comunidades Autónomas.

Estado de la cuestión y marco teórico

Estado de la cuestión

Los tributos siempre han de suma importancia para los Estados, de forma que se ha requerido establecer normativas para su recaudación. Así pues, el tributo que concierne a las Sucesiones y Donaciones no escapa de ello, en España esta recogido en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Como bien lo señala dicha normativa, este impuesto complementa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que “grava las adquisiciones gratuitas de las personas físicas y su naturaleza directa” (Jefatura del Estado, 1987, p. 1).

Ahora bien, como parte de la distribución de la riqueza, este impuesto se produce en el descuento de un porcentaje realizado sobre las adquisiciones gratuitas, tanto *mortis causa*, como por actos *inter vivos*, a favor del Tesoro Público. El cual, progresivamente se ajustará de acuerdo a las respectivas tarifas, aspecto este que contribuirá a “la justicia del gravamen”.

Es sobre esta justicia distributiva en la que la presente investigación enfocará su contenido, con especial atención en la libre circulación de capitales. El autor Barberán (2006), señala que aunque el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuenta con una “tarifa inequívocamente progresiva” y además con “coeficientes multiplicadores”, las consecuencias de su aplicación conlleva a una redistribución que pueden causarse con una “intensidad o en una dirección distinta de los pretendido formalmente” (p. 26). De allí, la importancia respecto a su propósito imponible, las oportunidades de evasión fiscal y que la conducta las partes reformen su decisión sobre cuáles activos son representativos de la riqueza que recae sobre la redistribución final de la riqueza.

Otro aspecto relevante a los efectos de esta investigación, es el relativo a las distintas normativas que posee cada Comunidad Autónoma, los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, dado la adhesión de España a la misma. Así pues, señala de Albert (2014), que existe una clara diferenciación entre las ventajas fiscales que ofrecen las Comunidades Autónomas en comparación con las normas que rigen la materia.

En ese mismo orden de ideas, López y Durán-Sindreu (2008), expresan que en dichas Comunidades a su discreción “han eliminado prácticamente el IDS”, y si esto sería posible considerarlo como una vulneración al principio constitucional de igualdad o si por el contrario no lo es. Y, para ello, trae a colación la respuesta emitida en Sentencia 76/1990, de 26 de abril, del Alto Tribunal (1990), con ocasión a la extensión del principio de progresividad fuera de lo establecido constitucionalmente. En dicha sentencia el Pleno, esgrime entre otras cosas, lo siguiente:

... c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados. (párr.70)

En cuanto a las opiniones provenientes de la Unión Europea, como el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y, como por ejemplo, la recientemente emitida en Sentencia TJUE de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19 (2022), con relación a regulación en materia de establecimiento de límites de movimiento a los capitales, que trata sobre el incumplimiento del artículo 258 TFUE. Todo lo cual, tiene un impacto en los Estados miembros, ya que estos en modo alguno no podrán crear medidas que no se adapten a las allí establecidas.

Marco teórico

2. Marco regulador

2.1. La reglamentación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según Barberán (2005), ya desde el “siglo XIX” cuenta con referencia normativa, así mismo el autor Martín (2007), estima que su data es en el “año 6 de nuestra Era”. Ahora bien, en época contemporánea ha pasado a ser regulado en 1987 con la Ley 29, de 18 de diciembre, junto a su Reglamento publicado bajo el Real Decreto 1629/1991, de

8 de noviembre. Por ello, para entender su funcionamiento a continuación, se realizará un breve análisis.

2.1.1. Cuerpo normativo común y autonómico

La Ley 29, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), destaca la progresividad del tributo, la cual viene establecida por la tarifa, una que es progresiva, con la finalidad de mejorar la “distribución de la carga fiscal”. Dicha tarifa única está construida en “función de la cuantía neta de la adquisición individual”, la misma se dispone en escala sobre la base liquidable –art. 21 LISD-, con “independencia del parentesco o vínculo que pueda existir con el transmitente”.

En efecto, en lo referente a adquisiciones *mortis causa* no solo se realiza sobre la base imponible, sino también en función del grupo de parientes. Así pues, para articular la deuda tributaria, se consideran las “reducciones de base imponible y los coeficientes multiplicadores de la cuota íntegra” (Jefatura del Estado, 1987; Martín, 2007, p. 176).

En ese orden de ideas, el artículo 20 LISD el cual establece lo relativo a la base imponible las deducciones “fijas o variables”, en base al parentesco y la edad, las cuales vienen dadas según Martín (2007), en las siguientes:

- Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años: 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros. ...
- Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes: 15.956,87 euros.
- Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad: 7.993,46 euros.
- Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción. (p. 176)

Así mismo, para aquellas personas estimadas legalmente como minusválidos con un grado “igual o mayor al 33% e inferior al 65%, les resultará aplicable tanto las anteriores, como la de 47.858,59 euros. Y, aumentará hasta 150.253,03 euros si dichas personas cuentan con un grado “igual o superior al 65%”. De igual manera, la relación deducción-parentesco opera para la “reducción del 100% con un límite de 9.195,49 euros” en atención a las personas destinatarios de “contratos de seguros sobre vida”. (Jefatura del Estado, 1987)

Con respecto a la reducción sobre la adquisición de participaciones en entidades, un negocio profesional o una empresa individual, siempre que cuenten con la exención establecida en el artículo 4, apartado 8 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (LISP) (1991), será del 95% del valor de la base imputable a tales bienes. Y, además, conserven dichos bienes por 10 años luego del deceso del causante, a menos que fallezca el adquirente en ese término.

Conviene destacar ahora, lo que respecta a los coeficientes multiplicadores, según el artículo 22 LISD y que se aplican para ponderar la deuda tributaria. Dicha ley instituye que sean diferentes para grupo de los estipulados en el art. 20 *eiusdem*, a pesar de que en ellos interviene igualmente el patrimonio precedente del adquirente. Y, si este es de “cierta importancia”, el coeficiente aumentara levemente.

Por otra parte, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no se encuentra unificado, más bien ha sido dividido en su regulación estableciendo “régimenes jurídicos” locales, cediendo a las Comunidades Autónomas su ejercicio. Con todo, cada una de ellas cuenta con la competencia de establecer la legislatura pertinente en cada materia, según corresponda, aunque corresponde al Estado mantener las igualdades en el sistema tributario –arts. 2, 31 núm. 1, 128, 131 núm. 1, 138 núm. 2, 139 Constitucional (1978)-. Este hecho, ha acaecido luego de la modificación que ha tenido la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, para alinearle con el contenido del régimen común, Ley 21/2001, de 27 de diciembre, se faculta a las Comunidades Autónomas –artículo 40 *eiusdem*-.

A continuación, brevemente, se expondrán algunas de las transformaciones efectuadas por este instrumento, a saber:

- La modificación de la tarifa del Impuesto.
- La introducción de mejoras en las reducciones estatales.
- La configuración de nuevas reducciones de la base imponible.
- La modificación de los coeficientes multiplicadores para el cálculo de la cuota tributaria y de los tramos de patrimonio preexistente objeto de consideración.
- La creación de deducciones y bonificaciones de la cuota y la regulación de determinados aspectos relativos a la gestión y liquidación del ISD se pone en manos de las CCAA. (Martín, 2007, p. 178)

En cuanto, al beneficio “por transmisión mortis causa” de negocios o empresas, las Comunidades Autónomas han establecido requisitos precisos para su disfrute, han extendido las proporciones de bonificación, reducido los términos de permanencia de lo adquirido, entre otros aspectos. Para ampliar estos tópicos, el apartado siguiente coadyuvará en ello.

2.1.2. La cesión de competencias del Estado en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a las Comunidades Autónomas

De entre los procesos que el Estado les ha proferido a las Entidades Autónomas, se encuentra el financiero. Y, que, desde la óptica tributaria, representan una parte importante en la “financiación regional”. Al principio, estas concesiones solo representaban “como meras transferencias de su respectivo producto a las CCAA” y, se le facultaba una buena porción de las competencias en materia de gestión, de manera que las Comunidades Autónomas no les era imputable ninguna responsabilidad en cuanto a su normativa o de recaudación, lo que implicaba solo la “aplicación efectiva” de estos. (Barberán y García, (2003)

En 1997, con la modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Castilla y León y de fijación del alcance y

condiciones de dicha cesión y, posteriormente con la Ley 21/2001, de 27 de diciembre se alcanzó fortalecer el “principio de corresponsabilidad”, a fin que las Comunidades lograran prohijar disposiciones normativas en materia de financiación que realmente tuvieran impacto directo en el control fiscal (quién obtiene el valor de la recaudación y la forma de tributar) de los sujetos por el impuesto. Entonces, se ha buscado progresivamente aumentar la gama de impuestos cedidos y delegar competencias legales sobre varios de aquellos, con sus distintas particularidades –artículo 157, núm. 1, lit. a) Constitucional-. (Barberán y García, (2003)

En consecuencia, actualmente han sido cedidos “casi la totalidad de los impuestos estatales”, menos el Impuesto sobre Sociedades. Los artículos 10 y 19 de la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) (2001). Según Barberán y García (2003), la cesión que se ha realizado esta referida a:

se transfiere el rendimiento, ..., en algunos impuestos se confieren a las entidades cesionarias determinadas competencias normativas y, finalmente, se delegan en las mismas gran parte de las funciones de gestión tributaria. (p. 233)

Continúa señalando el autor que, por las novedosas formas sobre “financiación económica”, no todos los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas como los “especiales de fabricación” y el IVA, se acuerdan según el esquema citado arriba. Estos últimos, más bien representan una “participación territorializada en su recaudación” sobre ellos no cuentan con disponer de gestión ni competencias normativas; mientras que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), sí tiene disposición de las últimas, más no de gestión. (Barberán y García, (2003)

Por otra parte, el artículo 10, núm. 3 LOFCA instituye los casos de cesión total y parcial de determinado impuesto de acuerdo a como haya sido cedido la recaudación y también conforme a las competencias legales o gestoras o de su delegación, si es restringida o amplia. De modo que, las Comunidades

Autónomas poseen la cesión total (cobro íntegro del hecho imponible) y amplia (competencias gestoras y normativas puntuales) del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISSD). (Barberán y García, (2003)

De manera que las Comunidades Autónomas, de acuerdo al artículo 19, núm. 2 LOFCA, en concordancia con el artículo 40 Ley 21/2001, de 27 de diciembre (LNSFCA) (2001), podrán arrogarse lo siguiente:

- a) Competencia en materia legal sobre el tributo: “reducciones de la base imponible, tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones y bonificaciones de la cuota”. (Barberán y García, (2003, p. 237)
- b) Competencias en materia de gestión y liquidación del ISSD, lo cual los autores Barberán y García (2003) opinan, que sobre este aspecto no hay “límites” ni “condiciones a la capacidad normativa de las CCAA en algunos de ellos”.

En efecto, se tiene el principio de igual como restricción o la potestad de circular libremente bienes y personas, pero en ningún caso pueden estos considerarse como una inviabilidad al “ejercicio de una potestad tributaria”, en el entendido que cada Comunidad es libre de adoptarla o no y como consecuencia la uniformidad general de criterios en todas ella es imposible. Esta situación ha quedado evidenciada, conforme a lo demuestra la figura 1, en la forma en que distintas Comunidades, han decido emplear sus competencias. De tal forma que, entre las Comunidades, es variable la toma de decisión. (Barberán y García, (2003)

Figura 1

Ejercicio de las competencias legales por las Comunidades Autónomas

	Patrim. Preexistente	Coefficiente s	Tarifa	Reduccione s personales	Reduccione s objetivas
COMUNIDAD VALENCIANA	SI	NO	SI	NO	SI
COMUNIDAD DE MADRID	NO	NO	SI	SI	SI
CATALUÑA	NO	NO	NO	SI	SI
ARAGON	NO	NO	NO	SI	SI
ISLAS BALEARES	NO	NO	NO	NO	SI
CASTILLA Y LEON	NO	NO	NO	NO	SI
LA RIOJA	NO	NO	NO	SI	SI
MURCIA	NO	NO	NO	SI	SI
ANDALUCIA	NO	NO	NO	SI	NO
GALICIA	SI	NO	NO	SI	NO
ASTURIAS	SI	NO	NO	NO	SI
CANTABRIA	NO	SI	NO	SI	SI

Nota. Adaptado de Revista Aragonesa de Administración Pública. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones desde la perspectiva autonómica. Competencias normativas y corresponsabilidad fiscal.

Sin embargo, la mayoría de las Comunidades han adoptado medidas en las reducciones objetivas y personales. Por ejemplo, con respecto a las primeras: las Islas Baleares la reducción se ha presentado en las “transmisiones mortis causa de 3.000 euros para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir y que sean residentes en dicha comunidad y que estén comprendidos en el Grupo 1” (p. 241), en la Comunidad Valenciana se ha hecho en las “transmisiones mortis causa se establece una reducción variable sobre el valor de bienes inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General del Patrimonio Cultural Valenciano” (p. 242) o en Cataluña, lo cual ha ocurrido en las “adquisiciones mortis causa se mejoran las reducciones en las cantidades percibidas por los beneficiarios de los seguros de vida” (Barberán y García, (2003, p. 242).

Con respecto a las reducciones personales, las Islas Baleares, Andalucía, la Comunidad Valenciana y Murcia bonifican a las deducciones con el 99 por ciento sobre la cuota hereditaria, de acuerdo a la figura 2.

Figura 2

Cuadro comparativo sobre las reducciones personales en las Comunidades Autónomas

	Reducciones personales GRUPO I	Reducciones personales GRUPO II	Reducciones personales GRUPO III	Reducciones personales GRUPO IV	Reducciones por minusvalía
Ley 19/87 de ISSD	15.956 e + 3.990 por cada año menor de 21. Max 47.858 e	15.956 euros	7.993 euros	NR	Además de las de parentesco... 47.858 e = > 33% 150.253 > al 65%
ARAGON	Adicionalmente, 30.100 euros. Si son menores de edad 100% con limite 3000000 e	SM	SM	SM	100% de la BI en adquisiciones hereditarias para minusvalías superiores al 65%.
BALEARES	Bonificación del 99% sobre la cuota tributaria.	SM	SM	SM	Se eleva hasta 300000 euros la reducción por minusvalía > 65%
CANTABRIA	50.000 e + 5000 e por cada año menor de 21. No hay límite.	50.000 euros	8.000 euros	SR	SM
CATALUÑA	18.000 e + 12000 por cada año menor de 21. Max 114.000 e	18.000 euros	9.000 euros	SR	Además de las de parentesco... 245.000e = > 33% 285.000 > al 65%
CASTILLA-LEON	Además de los de la Ley 19/87, 6000 euros por cada año menor de 21.	SM	SM	SM	En este caso... 125000 = > 33% 225000 > al 65%
COMUNIDAD DE MADRID	15.700 e + 3.920 por cada año menor de 21. Max 47.000 e	15.700 euros	7.850 euros	SR	Además de las de parentesco... 47.000e = > 33% 153.000 > al 65%
ANDALUCIA	Cantidad variable cuya aplicación determine una BL de importe cero (sujeto a determinadas condiciones)		SM	SM	SM
MURCIA	Deducción autonómica del 99% de cuota.	SM	SM	SM	SM
GALICIA	Reducción de 1000000 + 100000 Euros por cada año menor de 21	SM	SM	SM	Reducción del 99% de las indemnizac. por Síndrome Tóxico
COMUNIDAD VALENCIANA	Gozarán de una bonificación del 99 por 100 en las adquisiciones mortis causa	SM	SM	SM	Bonificación del 99% para discapacitados físicos o sensoriales superior al 65 % o psíquicos superior al 33%.

SM.: Sin modificación.
SR.: Sin reducción.

Nota. Adaptado de Revista Aragonesa de Administración Pública. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones desde la perspectiva autonómica. Competencias normativas y corresponsabilidad fiscal.

Cantabria, destaca con su criterio de reducción en el Grupo 2 en comparación con la Ley del Impuesto. Y, la Comunidad Autónoma de Madrid aunado al hecho que no otorga ninguna reducción por parentesco y minusvalía, reduce, aunque de manera leve el valor de las reducciones sobre dicho tópic. Con referencia a la tarifa, las Comunidades Valencia y Madrid han incorporado modificaciones a esta. Los mismos, se entienden, que van dirigidos a aumentar la “presión fiscal efectiva” en estos territorios sobre los grupos familiares y en los niveles de patrimonio preexistente, sin distinción. (Barberán y García, (2003)

Así pues, el marco normativo de cesión de tributos para las Comunidades Autónomas les ha permitido a estas propender a desarrollar sus competencias legales y gestoras, estando el ISSD como un factor de importancia de sostenimiento económico de las mismas. Por lo que, su base legal se encuentra además de la Constitución Española en las Leyes 14/1996, de 30 de diciembre de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias y 7/2001 LNSFCA. Y, de esta manera la reglamentación de ese Impuesto se ve diferenciada de acuerdo a los componentes del mismo, lo cual según Barberán, López y Melguizo (2010), impulsa la “competencia fiscal entre territorios, comprometiendo seriamente la viabilidad futura del tributo” (p. 37).

2.1.3. Efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los ciudadanos residentes y no residentes en España.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones también ha tenido su impacto sobre el rendimiento de este –art. 24 LNSFCA-, con relación a los residentes en España. Ahora bien, los “herederos legatarios, beneficiarios de seguros de vida o donatarios”, como sujetos pasivos no cuentan como para aquel, aunque el “causante sea residente, si se trata de adquisiciones *mortis causa*, o que el inmueble radique en España, si se trata de donación de inmuebles” (Barberán y García, (2003, p. 235).

Ahora bien, a los efectos de considerar cuándo una persona física es residente habitual, el artículo 28 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (2009), 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, señala lo siguiente:

1. Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días (... , añadido) del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo en el ISD.
2. Cuando no fuese posible determinar la permanencia a que se refiere el (anterior punto, añadido), se considerarán residentes en el territorio de la comunidad autónoma donde tengan su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del IRPF, determinada por los siguientes componentes de renta: ...
3. Cuando no pueda determinarse la residencia conforme a los criterios establecidos en los (dos anteriores puntos, añadido), se considerarán residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del IRPF. (Jefatura del Estado, 2009)

Por consiguiente, para probarse que la permuta residencial ha sido realizada conforme a la ley, será la autoridad competente quien lo determinará. Pero, con respecto al ISSD, se aumenta el término que debe considerar para conocer la residencia habitual a 5 años. Lo cual estima Barberán y García (2003), que esto constituye una:

norma imperativa y antielusión que no favorece los intereses de ninguna de las CCAA implicadas en la misma, una porque tiene que aplicar una normativa que le es ajena, y la otra porque aunque apliquen sus normas no obtiene rendimiento alguno por el impuesto cedido. (p. 235)

Entonces, puede inferirse que los sujetos pasivos a quienes se refiere la normativa citada son aquellos residenciados en España, por lo que los que no lo son, el régimen legal que les resultara aplicable es el establecido por la Ley 29/1987; es decir, los “sujetos pasivos no residentes sometidos al impuesto por obligación real, ... los causahabientes, causantes y donatarios no residentes, ...

sometidos por obligación personal” (Menéndez, 2015, p. 144). Sírvanse las figuras 3 y 4 para ejemplificar tal hecho.

Figura 3

Cuadro comparativo de las competencias normativas entre los sujetos pasivos residentes o no residentes, en caso de transmisiones mortis causa

Transmisiones *mortis causa*

CAUSANTE	SUJETOS PASIVOS	COMPETENCIA	NORMATIVA APLICABLE
Residente	Residente	Comunidad autónoma (CA) de residencia del causante	CA de residencia del causante
Residente	NO Residente	Estatal	Opción: - Estatal - CA de residencia del causante
NO Residente	Residente	Estatal	Opción: - Estatal - CA con el mayor valor de los bienes situados en España, y si no hay bienes en España, CA en la que es residente
NO Residente	NO Residente	Estatal	Opción: - Estatal - CA con el mayor valor de los bienes situados en España

Nota. Adaptado de Iberley. El pago *del ISD por no residentes.*

Figura 4

Cuadro comparativo de las competencias normativas entre los sujetos pasivos residentes o no residentes, en caso de transmisiones a título gratuito e inter vivos

Transmisiones a título gratuito e inter vivos

TIPO DE BIEN	CRITERIO DE IMPUTACIÓN	DONATARIO	COMPETENCIA	NORMATIVA
INMUEBLES	Radicados en España	Residente	CA donde radique el inmueble	CA donde radique el inmueble
		No Residente	Estatal	Opción: - Estatal - CA donde radique el inmueble
	NO Radicados en España	Residente	Estatal	Opción: - Estatal - CA de residencia
DEMÁS BIENES Y DERECHOS	Deben radicar, ejercitarse o realizarse en España	Residente	CA de residencia	CA de residencia
		No Residente	Estatal	Opción: - Estatal - CA en donde hayan estado situados los 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.

Nota. Adaptado de Iberley. El pago del ISD por no residentes.

Por consiguiente, los autores Arregui y Martínez (2021), consideran que ha ocurrido una extensión en la aplicación de las normativas de las diferentes Comunidades Autónomas, con referencia a cómo debe atenderse los impuestos para con los “residentes en la Unión Europea ...”, sino también a los residentes en terceros Estados” (p. 8). Ahora bien, conviene entender el entorno donde se enquista el Impuesto, así pues, hay una diversidad de regímenes. De manera que, equiparar las circunstancias entre los residentes y los no residentes, no

siempre pueden parecer justas e incluso resultar en causa de discriminación; de modo que los elementos que componen el ISSD puede conllevar a grandes discordancias, tales como las que pueden observarse en las “deducciones autonómicas”, luego de contrastarlas con el sistema estatal.

2.2. Las disposiciones reglamentarias de la Unión Europea sobre los movimientos de capital

En España, el establecimiento de la libre circulación de capitales, empezó a formar parte importante entre los Estados Miembros de la Comunidad Europea al materializarse el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) (1957), los artículos 63 a 66 son el estamento normativo principal. Esto, se ha ido concretizando con el pasar del tiempo, y así junto al Tratado de Maastricht (1992), conocido como el Tratado de la Unión Europea, en sus Disposiciones Comunes, art. C y arts. 3, 73C, 73D, 73H se dirigen a prohibir “las restricciones a los movimientos de capital y a los pagos, si bien caben excepciones” (Parlamento Europeo, 2021, p. 1).

De acuerdo a esta base legal, se considera establecer rigores uniformes que prohíban la restricción en un “mercado único” de movimientos de capitales. En 1962 con la reforma a la “primera Directiva sobre capitales” de 1960 se pasó a eliminar las “restricciones a determinados tipos de movimientos de capitales privados y comerciales, como las adquisiciones inmobiliarias, los créditos a corto o medio plazo relativos a operaciones comerciales y las adquisiciones de títulos negociados en bolsa” (Parlamento Europeo, 2021, p. 1).

Otras modificaciones surgieron, y en 1988, se instituía por medios de la Directiva 88/361/CEE del Consejo de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado, la eliminación de cualquier restricción permanente a la circulación de capitales entre los “residentes de los Estados miembros” y de aquellos con “participación de terceros países”. Estas modificaciones paulatinas obedecían al cumplimiento de los artículos 67 y 69 TFUE. Y, considerando que el art. 63 TFUE veda cualquier tipo de limitación a la circulación de capitales y pago entre los Estado miembros y terceros y entre aquellos, la aplicación de los arts. 258 a 260 *eiusdem*, corresponde en caso de incumplimiento de manera injustificada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Previamente, se había señalado que las restricciones al movimiento de capital obedecían a ciertas excepciones, a saber, por el Parlamento Europeo (2021), son las siguientes:

- Las que se “limitan fundamentalmente a los movimientos de capitales relacionados con terceros países (artículo 64 del TFUE)”. (2021, p. 2)
- “Las restricciones a la inversión directa y a otros tipos de operaciones que estuvieran en vigor en una fecha determinada”. (p. 2)
- Las que el Consejo y el Parlamento Europeo adopten en correspondencia con la “inversión directa, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de activos financieros en mercados de capitales”. (p. 2)
- Las de emergencia “con respecto a terceros países, limitadas a un período de seis meses” (p. 2), art. 66 TFUE.

Existen, sin embargo, algunas restricciones de carácter justificado, las cuales están reguladas en el art. 65 TFUE:

- i) medidas que sean necesarias para luchar contra las infracciones de la legislación nacional, en particular, en materia fiscal y para la supervisión prudencial de los servicios financieros;
- ii) procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística; y
- iii) medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública. (p. 3)

En ese orden de ideas, la Sentencia de 19 de noviembre de 2020, del Tribunal Supremo, con ocasión a la interposición del recurso de casación N° 6314/2018, ha establecido que:

la libertad de circulación de capitales, se aplica en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a los ciudadanos no residentes

en alguno de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por lo que dicha libertad prohíbe las diferencias de trato fiscal en las sucesiones y donaciones, en particular sobre bienes situados en España, en función de la residencia de los causantes o de los sujetos pasivos, dado que no resulta admisible la no aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma, donde están situados los bienes inmuebles, exclusivamente por razones de no residencia en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. (García de Pablos, 2021), párr. 2)

Otros aspectos sobre los que recae la libre circulación de capitales, están los relativos al “régimen de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero, ..., obliga a los residentes fiscales en España a presentar una declaración informativa sobre cuentas, depósitos, valores, seguros e inmuebles situados en el extranjero” (Cid, 2021, p. 14). Todo ello, de acuerdo al Modelo 720, en donde el Abogado General ha señalado que, “solo las sanciones formales y el régimen de declaración de las cuentas bancarias abiertas a partir del 1 de enero de 2016 vulneran el principio de libre circulación de capitales” (Cid, 2021, p. 14)¹.

2.3. Consecuencias de la aplicación de la normativa estatal y autonómica española al principio a la libre circulación de capitales

La cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ha traído como consecuencia una diferenciación en los montos correspondientes a las “tarifas del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente”, “deducciones

¹ La Comisión ha determinado que ha ocurrido la vulneración a libre circulación de capitales, en 3 los tópicos: “(i) la calificación de los activos no declarados o declarados fuera de plazo como ganancias patrimoniales no justificadas y su inclusión en la base imponible general con independencia de la fecha de adquisición de los activos (imprescriptibilidad); (ii) la imposición automática de una multa pecuniaria proporcional del 150 % calculada sobre la cuota resultante de la calificación anterior (sanción material), y (iii) la imposición de sanciones de cuantía fija de importes elevados (sanciones formales)”, tomado del artículo “Modelo 720 – Las conclusiones del Abogado General no auguran un desenlace satisfactorio”, publicado en la Revista Tribuna Empresa Familiar, 2021, pp. 14, 15.

de la base, los tipos de gravamen, y las deducciones o bonificaciones en la cuota, ha supuesto una sustancial reducción del impuesto en relación con el que resultaría aplicable conforme a la normativa estatal” (Falcón y Tella, 2010); Burlada y Burlada (2014). Conviene acotar, que los beneficios antes mencionados no les resultaban aplicable a los ciudadanos que no fueran residentes en España “comunitarios o no”, ya que el régimen normativo que les correspondía era el tronco común, la “normativa estatal”.

Ahora bien, España, por ser miembro de la Comunidad Europea ha suscrito el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y el Tratado de Maastricht, el cual trajo la incorporación de la libre circulación de capitales “como una libertad inherente al Tratado” (Parlamento Europeo, 2021). Dicha situación, en concordancia con el párrafo anterior, conllevó a que se ejerciera un recurso por incumplimiento ante el TJUE, el 7 de marzo de 2012, cuya resolución se obtuvo por medio de la Sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014 como vulneración a los artículos 21 y 63 TFUE, de acuerdo a la aplicación del artículo 258 TFUE.

El origen del recurso devino en los puntos de conexión establecidos en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, los cuales promocionaba que las Comunidades Autónomas pudieran aplicar beneficios fiscales más sobresalientes en comparación con el Estado, con relación al ISSD, pero solo en “caso de conexión exclusiva con el territorio de esas CCAA” (Burlada y Burlada, (2014, p. 1). Pero, en los casos en que el ciudadano no residiera en España, este no podía gozar de tales reducciones fiscales. En el apartado siguiente, se expondrán distintas sentencias para ilustrar aún la situación.

2.3.1. Consideraciones jurisprudenciales del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ha dictado innumerables decisiones, que tiene por fin determinar qué es lo que constituye restricciones al movimiento de capital. Así pues, las Sentencias Barbier, Jäger, Eckelkamp y Welte, de acuerdo a sus peticiones, dieron respuesta al respecto.

2.3.1.1. Sentencia del TJUE. Caso: Herederos del Sr. H. Barbier.

La Sentencia de 11.12.2003 – Asunto C-364/01, del Tribunal de Justicia (Sala Quinta), presentada por los herederos del Sr. H. Barbier, con ocasión a las “inversiones inmobiliarias” las cuales componen abiertamente movimientos de capital con base en el art. 1, apartado 1, de la Directiva 88/361, por lo que las competencias tributarias, en modo alguno pueden verse afectadas por el “momento del fallecimiento del causante que no residía en el Estado miembro en cuestión”. Así pues, la TJUE (2003) determinó que:

los efectos de la normativa fiscal en materia de sucesiones están asimismo entre las consideraciones que un nacional de un Estado miembro puede válidamente tener en cuenta a la hora de decidir ejercer o no la libertad de circulación establecida por el Tratado. (p. I-15057)

No obstante, los autores Fernández y Hermosín (2014), estima que para el caso de las Comunidades Autónomas la discrepancia en la aplicación de la normativa pertinente radica en que:

la no existencia de alguna situación objetiva que justifique dicha diferencia de trato, ya que en el caso español la cuantía del tributo se calcula en función del valor de la transmisión no siendo por tanto determinante para valorar dicha transmisión el que el beneficiario o donatario de la misma resida o no en una determinada Comunidad Autónoma³⁰, o que los bienes no se encuentren en la misma. (p. 985)

2.3.1.2. Sentencia del TJUE. Caso: T. Jäger.

La Sentencia de 17.1.2008 – Asunto C-256/06, del Tribunal de Justicia (Sala Segunda), presentada por T. Jäger con ocasión a la determinación del “valor de un bien” ubicado en otro Estado miembro, con ocasión a la aplicación del artículo 73 B, apartado 1, del Tratado CE. Por lo que, de acuerdo a la sentencia del TJUE (2008), en modo alguno las “dificultades encontradas al determinar el valor de un bien situado en el territorio de otro Estado miembro según un procedimiento nacional especial pueden bastar para justificar

obstáculos a la libre circulación de capitales” (p. I-156), y que para el cálculo del “impuesto de sucesiones sobre una herencia formada por bienes situados en el territorio de dicho Estado y por un bien agrícola y forestal situado en otro Estado miembro” (p. I-157), art. 73 D del apartado 1, tampoco puede emplearse, ya que contraría el principio de la libre circulación de capitales.

2.3.1.3. Sentencia TJUE. Caso: Eckelkamp y otros.

La Sentencia Eckelkamp y otros, del Tribunal de Justicia (Sala Tercera), de 11 de septiembre de 2008, Asunto C-11/07, en primer lugar, destaca que las sucesiones y los legados componen los movimientos de capitales, y dado que el Tratado CE no les define, se aplicará por correspondencia la Directiva 88/361. Así mismo, el caso en cuestión deriva de la falta de aplicación de la deducción de una deuda en bien de la heredad, el TJUE (2008), estableció que:

el hecho de supeditar la deducibilidad de las deudas que gravan un bien inmueble al requisito de que el causante residiese, en el momento de su fallecimiento, en el Estado en el que está situado dicho bien constituye una restricción a la libre circulación de capitales. ... (p. I-6881)

Otro aspecto que decidió el TJUE, fue el relacionado con el gravamen que puede recaer sobre un inmueble parte de la herencia, de manera que esto influye para el cálculo de los “impuestos de sucesiones y de transmisiones patrimoniales se encontraría directamente vinculado al valor del bien inmueble referido” (p. I-6883). Por lo que estableció que: “un nacional no puede ser privado de la posibilidad de invocar disposiciones del Tratado por sacar provecho de las ventajas fiscales ofrecidas legalmente por las normas en vigor en un Estado miembro distinto de aquel en el que reside” (p. I-6884).

2.3.1.4. Sentencia TJUE. Caso: Y. Welte.

La Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 17 de octubre de 2013, Asunto C-181/12, Y. Welte, ACLI:EU:C:2013:662, se origina del hecho de que se:

hace depender del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento la aplicación de una reducción de la base

imponible del bien inmueble de que se trata, lleva a que las sucesiones entre no residentes que incluyan tal bien soporten una mayor carga fiscal que aquellas en las que esté implicado al menos un residente y, por lo tanto, provoca una disminución del valor de dicha herencia. (p. 7)

Por lo tanto, el TJUE, declara que va en contra del principio de la libre circulación de capitales, pues no puede darse un trato distinto entre residentes y no residentes, “aún cuando se encuentren en una situación comparable, puede bastar para tipificar una restricción a la libre circulación de capitales” (Fernández y Hermosín, (2014, p. 991).

2.3.2. El Derecho Comunitario y su afectación por parte de la normativa española, con relación a la libre circulación de capitales. Comisión Europea vs. Reino de España

Componen restricciones a la libre circulación de capitales las medidas que tomen los Estados miembros que permitan la deducción del valor de la herencia o de la donación de un residente de un Estado diferente de “aquel en cuyo territorio se grava la sucesión o la donación, o de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran los bienes afectados y que grava la sucesión o la donación de éstos” (D'Ocón, 2021). Así pues, en el ejercicio de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas (CCAA) ha traído la reforma de ciertos elementos importantes del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo cual ha ocasionado la vulneración del “Derecho Comunitario”.

La ejecución de la obligación real –art. 7 LISD- en conjunción con las facultades de las CCAA (Ley 22/2009), produjo la discrepancia de trato entre residentes y no residentes, por lo que el TJUE consideró que existía la vulneración del principio a la libre circulación de capitales, regulado en el art. 63 TFUE y el art. 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (AEEE), la disyuntiva allí radicaba en que de acuerdo al lugar de residencia, se presentaban los “supuestos en que concurría algún elemento “fronterizo””. Es decir, si no se daba la concurrencia de los elementos subjetivos u objetivos, se aplicaba la Ley

estatal, más no la de la CCAA y con ello el no disfrute de los beneficios que se le pudieren conceder a aquellos. (D'Ocón, 2021)

Por consiguiente, la Sentencia TJUE, de 3 de septiembre de 2014, no solo indica que hay discriminación, sino que la “organización de los regímenes fiscales nacionales debe respetar los principios establecidos por los Tratados” – Pto. 39-. Por lo cual, los Estados miembros deberán atender con precisión lo relativo a la “descentralización fiscal”, a fin de evitar incumplimientos legales, situación que en España es compleja dada la variedad de normativas forales existentes (Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 2014; D'Ocón, 2021).

2.3.2.1. Origen del pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

El Auto ATS 4789/2013 de 8 de mayo (2013) del Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso, devino de la interposición del recurso contencioso-administrativo por la vulneración de los arts. 14, 19 y 139.1 CE, contra la desestimación por silencio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del impuesto de sucesiones y donaciones, habiendo solicitado el demandante el reconocimiento del art. 12 bis, de la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana. Estima el mismo, que, como sujeto pasivo, su residencia es una “circunstancia de carácter subjetivo no objetivo”, según el art. 14 CE y no el 31.1 CE, con lo cual resulta objeto de un “criterio de diferenciación” y por lo tanto resulta en una “Cuestión de Inconstitucionalidad”.

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana rechaza el planteamiento, y señala que la diferencia cuestionada no debe encauzarse en el marco constitucional del art. 14 CE, sino en el del art. 31.1 CE, pues todo radica “en torno a la inescindible conexión del principio de igualdad en materia tributaria con el resto de principios de justicia tributaria”. Y, estima que:

los residentes en la CAV ven sujetas sus distintas manifestaciones de capacidad económica al resto de cargas tributarias previstas en ella, y gozan, correlativamente, de un determinado nivel de disfrute del gasto público. No sucede igual con quienes, como el demandante, manifiestan puntualmente su capacidad económica en el territorio de la CAV y

únicamente se ven sometidos en ella a esta obligación de índole tributaria, sin ninguna otra forma de contribución. (p. 3)

2.3.2.2. Análisis del Auto ATS 4789/2013.

El Tribunal Supremo, parte en su disertación (Pto. Tercero del Auto) de que la incorporación de un beneficio fiscal (bonificación del 99% de la cuota), no es lo cuestionable, sino el hecho que en ese “precepto el beneficio fiscal no se condiciona a la residencia del sujeto pasivo del impuesto en la Comunidad Valenciana”:

En el Preámbulo de la Ley se explica la novedad que supone la introducción de tal artículo en la Ley 13/1997 en los siguientes términos: «La principal novedad hace referencia a la introducción, mediante un nuevo artículo Doce bis, de una bonificación del 99 por cien de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en relación con las adquisiciones «mortis causa» efectuadas por descendientes del causante menores de 21 años, encuadrados en el Grupo I de grado de parentesco del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (p. 5)

Como puede observarse nada se dice sobre la residencia como requisito para gozar del beneficio. Y, además, el TS estima, que, por resultado de este trato diferencial, debe haber una “justificación constitucional”, en razón a los artículos Constitucionales señalados como vulnerados. Continúa señalando el TS que esta resolución de diferenciar entre residentes y no residentes en la Comunidad de Valencia, “no debe relacionarse con el establecimiento de la bonificación”, sino más bien “con la limitación de la misma a solo los residentes en la Comunidad Valenciana en el momento del fallecimiento del causante” (p. 8).

Por otra parte, señala el TS que luego de haber realizado una revisión a distintas normativas relacionadas con la materia en discusión, no pudo encontrar

ni en la propia LISSD, ni en la Ley 13/1997, nada que explícitamente justifique el “fin constitucionalmente legítimo al que responde” tal tratamiento desigual “entre los sujetos del mismo impuesto y ligados con el causante por la misma relación de parentesco” (p. 8). Entendiendo así el TS, que la inclusión de dicho precepto en la Ley vulnera el art. 14 CE y por defecto al 31.1 CE. Aduciendo, además, que las bases liquidables, reducciones y tarifa, como componentes esenciales para determinar el ISSD, “no opera” el lugar de residencia, el cual es un mecanismo incorporado en la ley en cuestión y, es “en principio ajeno a la dinámica del impuesto”.

Así pues, como consecuencia del pronunciamiento antes expuesto el Tribunal Constitucional en fecha 18 de marzo de 2015, emitió una sentencia en la cual establece que la diferencia de trato dispensada por la Ley de la Comunidad Valenciana es “contraía a la igualdad de los ciudadanos” (Fernández-Tresguerres, 2021). A saber: “declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los términos «que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana» contenidos en el art. 12 bis a) de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre” (Tribunal Constitucional, 2015)

De tal manera que, la distribución de las bonificaciones relacionadas con transmisiones *mortis causa*², quedaron de acuerdo con el informe publicado por economistas Consejo General (2022) de la siguiente manera:

² GENERALITAT VALENCIANA CONSELLERIA D'HISENDA I MODEL ECONÒMIC DIRECCIÓ GENERAL DE TRIBUTS I JOC, Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Restantes Tributos Cedidos (Texto actualizado a 1 de enero de 2022), Título II, Capítulo II, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, p. 36: “Artículo Doce Bis.104 Bonificaciones en la cuota. 1. 105 Gozarán de las siguientes bonificaciones sobre la parte de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo: a) Una bonificación del 75 por 100 las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes al grupo I del artículo 20.2.a de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. b) Una bonificación del 50 por 100 las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes al grupo II del artículo 20.2.a de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. c) Una bonificación del 75 por 100 las adquisiciones mortis causa por discapacitados físicos o sensoriales con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100 o por discapacitados psíquicos con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100. La aplicación de esta bonificación excluirá la de los apartados a) o b). ...

Notas al pie: 104 Redacción dada al artículo Doce.bis por el Decreto Ley 4/2013, de 2 de agosto, del Consell, por el que se establecen medidas urgentes para la reducción del déficit público y la lucha contra el fraude fiscal en la Comunitat Valenciana, así como otras medidas en materia de ordenación del juego (DOCV núm.7083, de 06/08/2013). 105 Redacción dada por la 13/2016, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización

- Por grado de parentesco: a) descendientes y adoptados menores de veintiún años = 75% de la cuota tributaria, b) descendientes y adoptados mayores de veintiún años, así como pareja de hecho o cónyuge, adoptantes y ascendientes = 50% de la cuota tributaria.
- Por discapacidad: a) en caso que el legatario o herederos posea una discapacidad sensorial o física con deficiencia igual o mayor al 65% o b) si tuvieren aquellos una discapacidad psíquica con un grado de deficiencia igual o mayor al 33%, les corresponde aplicarles el 75% de bonificación. (p. 272)

2.3.2.3. El Tribunal Constitucional de España frente a la decisión del TJUE Asunto C-127/12.

Con la emisión de la 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, han sido modificados distintos cuerpos jurídicos por parte del Tribunal Constitucional (TC), entre ellos a los fines de este trabajo, están la Ley 29/1987 y la Ley 19/1991 considerando lo establecido en la Sentencia TJUE, de 3 de septiembre de 2014. Al respecto, la Disposición final tercera de la Ley 26 (2014), modifica a la Ley 29/1987.

Lo anterior ha sucedido incorporando una Disposición adicional, la segunda, con la finalidad de eliminar los aspectos que discriminen a los “causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de este” –Pto. 72 (2014)-. En ella, la Ley 26/2014, ha establecido:

nuevos puntos de conexión con la normativa de las CC.AA. en los distintos supuestos afectados (según el caso, aplicará la norma de la

de la Generalitat (D.O.C.V. n.º 7948 de 29 diciembre de 2016).” Véase en: https://hisenda.gva.es/documents/168162620/169398267/Ley+13_1997+a+01+de+enero+de+2022/ce4e83cb-9ff4-4ad1-9cc5-5976a0b3f9c7#view=Fit&page=26.

CA en la que se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España, o en la que residan el causante o el sujeto pasivo, o en la que se encuentre el inmueble donado situado en España, o en la que el bien mueble hubiera estado situado un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores). (GARRIGUES, 2015), 1.1. Modificación de la Ley 29/1987 del ISD)

En cuanto, a la Ley 19/1991, el TC ha dispuesto que se incluya en dicha norma la Disposición adicional cuarta, por imposición de la Disposición final cuarta de la Ley 26/2014.

Disposición adicional cuarta. Especialidades de la tributación de los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. 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 radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español. (p. 96938)

Así mismo, considerando lo dictado por el TJUE 2014, el legislador valenciano promulgó la Ley 7/2014, de 22 de diciembre, estableciendo lo siguiente:

se suprime el requisito de la residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo para la aplicación de la reducción autonómica por parentesco en las adquisiciones inter vivos y para la aplicación de las bonificaciones autonómicas por parentesco en las

adquisiciones mortis causa e inter vivos sujetas al impuesto. (Comunitat Valenciana, 2014, p. 10815)

2.3.2.4. El tratamiento concedido al principio de la libre circulación de capitales entre los Estado Miembros de la Unión Europea.

El dictado de la Sentencia por parte del TJUE, ha traído consecuencias jurídicas con respecto al tratamiento del ISSD, no sólo entre las Comunidades Autónomas, sino entre Estados Miembros –art. 63 TFUE-. Con lo cual, queda en evidencia que el principio de libre circulación de capitales es intrínseco a residentes en países fuera del ámbito comunitario.

De tal manera, que ha habido decisiones que tocan este aspecto, a saber, sentencias del TJUE C-282-12, C-181-12 Welte (ya fue explicada en apartados anteriores), C-190-12. La primera de ellas, Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 3 de octubre de 2013, Asunto C-282/12, Itelcar, transita sobre si es posible o no deducir como gasto los intereses a cargo y pagados por un sujeto pasivo residente en Portugal, bajo la condición de que el “exceso de endeudamiento exista con una entidad residente en Portugal con la que mantiene relaciones especiales” –Pto. 12, (2013)-.

Acuerda el TJUE que:

está comprendida en el ámbito de aplicación de la libre circulación de capitales, tal situación implica un tratamiento fiscal menos favorable de una sociedad residente que contraiga un endeudamiento que exceda de una determinada cantidad con una sociedad establecida en un país tercero en relación con una sociedad residente que contraiga tal endeudamiento con una sociedad residente en el territorio nacional o en otro Estado miembro. (Pto. 16, (2013))

Por lo que, el TJUE, declara que: “quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro” –art. 43 TFUE-, en la “medida en que el capítulo del Tratado relativo a la libertad de establecimiento no contiene

disposición alguna que amplíe el ámbito de aplicación de sus disposiciones” – Pto. 16, (2013)- sobre este aspecto. Y, a su vez:

implica un tratamiento fiscal menos favorable de una sociedad residente que contraiga un endeudamiento que exceda de una determinada cantidad con una sociedad establecida en un país tercero en relación con una sociedad residente que contraiga tal endeudamiento con una sociedad residente en el territorio nacional o en otro Estado miembro. (Pto. 30, (2013).

La Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera), de 10 de abril de 2014, Asunto C-190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, trata el TJUE de determinar si es posible que exista la vulneración a la libre circulación de capitales, considerando que:

el tratamiento fiscal de dividendos puede estar comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 49 TFUE, relativo a la libertad de establecimiento, y del artículo 63 TFUE, relativo a la libre circulación de capitales, y que, en cuanto a la cuestión de si una normativa nacional se inscribe en el ámbito de una u otra de las libertades de circulación, procede tomar en consideración el objeto de la normativa de que se trate. (Pto. 25, (2014)

A tales efectos, el TJUE, declaró que en modo alguno puede interpretarse que, aunque la norma fiscal haga una diferenciación entre los “contribuyentes en función del lugar en que residen o del Estado miembro en el que invierten sus capitales”, no necesariamente resulta compatible con lo estatuido en el Tratado, de manera que concluye:

El artículo 63 TFUE, relativo a la libre circulación de capitales, se aplica en una situación, como la controvertida en el asunto principal, en la que, en virtud de la normativa fiscal nacional, los dividendos pagados por

sociedades establecidas en un Estado miembro a un fondo de inversión establecido en un Estado tercero no son objeto de exención fiscal, mientras que los fondos de inversión establecidos en ese Estado miembro gozan de tal exención. (Pto. 114. 1 (2014))

Objetivos/Hipótesis/Propósito

A propósito de este trabajo, se llevará a cabo la examinación de las distintas normativas en España que regulan el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y su impacto en la libre circulación de capital. Esto se realizará mediante un proceso de indagación de informaciones y datos estructurados que viabilicen lograr los objetivos aquí trazados, conforme a los siguientes apartados.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según ACNUR (s.f.), señala que es un impuesto “directo” que frente al recibimiento de una herencia o donación en vida a una persona, esta tiene que cancelarlo. Sin embargo, esta figura jurídica tiene repercusiones en algunas esferas de suma importancia, tales como los herederos, donatarios y en el capital, por ejemplo. Ahora bien, considerando este aspecto, y dado que España es miembro de la Unión Europea, esta nación debe adecuar sus instrumentos jurídicos en respeto a dicha adhesión, por lo que la categoría de los impuestos no son la excepción, de manera que cualquier pronunciamiento legal que le relacione, tiene que atenderse debidamente, ya que afecta a todos los Estados miembros.

Teniendo en cuenta lo anterior, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ha emitido una Sentencia cuyo contenido tiene aplicación en los contribuyentes al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, además, afecta la protección a la libre circulación del capital. Así pues, este trabajo de investigación tratará de abordar las diferentes normas que reglamentan este impuesto con relación a la libre circulación de capital y a fin de atender este tema, se presentan los siguientes objetivos:

Objetivo General

- Analizar cómo las normas implantadas sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones afectan la libre circulación de capital.

Objetivos Específicos

- Examinar el cuerpo de leyes españolas que regulan al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Estudiar las leyes internas y las provenientes de la Unión Europea en materia de protección a la libre circulación de capital.

- Determinar cuál es la posición del Tribunal de Justicia de la Unión Europea con relación a la libre circulación de capitales.

Metodología/ Recopilación de información/Resultados

A fin de llevar a cabo el presente trabajo de investigación, se decidió planearle considerando la opinión del Profesor Muñoz, de la Universidad Tecnológica de México lo cual permitió la construcción del mismo.

Así pues, tomando en cuenta la procedencia u obtención de la información, se procedió a escoger la vía de la investigación documental, ya que se esta manera proporcionaría la producción doctrinaria local, que según Muñoz (2015) entiende como:

... aquella que emplea predominantemente fuentes de información escrita o recogida y guardada por cualquier otro medio, es decir, todo tipo de documentos: libros, publicaciones periódicas, materiales grabados por cualquier medio (...), documentos históricos, información estadística; todos ellos recopilados por otras personas o instituciones donde la tarea del investigador consiste en buscarla, organizarla, sistematizarla y analizarla para un determinado fin. (p. 87)

Este proceso propenderá al entendimiento de la concepción, el régimen jurídico, los sujetos intervinientes y la aplicabilidad de las normativas contentivas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como su influencia en la libre circulación del capital.

Enfoque de la investigación

Para el presente trabajo de investigación se consideró dirigirla por medio de un estudio cualitativo, estudio que según el autor Muñoz (2015) es el que “parte de hechos documentados, del análisis de fuentes bibliográficas o hemerográficas, o si acaso hace observaciones sobre los hechos o las costumbres, los interpreta y emite de manera argumentada sus conclusiones” (p. 86). Con tal propósito se realizó un análisis sobre la normativa interna del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Nivel de investigación

Como criterio investigativo se tomó la investigación explicativa, que de acuerdo con Muñoz (2015), “se debe contar con estudios, con información más

abundante y, en consecuencia, es posible centrar la atención en encontrar los orígenes, las causas o los factores determinantes del hecho o fenómeno investigado. (...)” (p. 85). Se realizará mediante un análisis de la doctrina y normativa vigente en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España y de posturas legislativas tanto a nivel interior como de la Unión Europea. Y, establecer cómo se aplican aquellas a la libre circulación de capitales.

Métodos de la Investigación

Como método científico a efectos de esta investigación se consideró tanto el método inductivo como el comparado. El inductivo es aquel de acuerdo con Muñoz (2015),

...procede de lo particular a lo general, es decir, de la realización y observación de casos particulares descubre relaciones de validez general. Este proceder es típico de las ciencias fácticas naturales porque en términos generales la naturaleza y las leyes que la rigen actúan en forma invariable, es decir, los fenómenos de la naturaleza ocurren siempre de la misma manera;8 también lo aplican las ciencias sociales, (...) (p. 77).

En cuanto al comparado este mismo autor infiere que:

...es muy utilizado por los investigadores que estudian fenómenos sociales, culturales de la ciencia jurídica. Consiste en establecer las semejanzas y descubrir las diferencias entre fenómenos, hechos u objetos y deducir de ellos, según sea el caso, afinidades u origen común (p. 78).

Con lo cual, no quiere decirse que se atenderán exclusivamente antecedentes de carácter histórico, ni sólo será copiar opiniones ni artículos de legislaciones, sino más bien se analizarán aquellos puntos que guarden relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a fin de explicar la afectación de este sobre la circulación de capitales.

Técnicas e instrumentos de investigación

Fuente documental bibliográfica

Como técnica para la recolección de información documental, se escogió la fuente documental bibliográfica, que de acuerdo con Muñoz (2015), se trata de “a la información que extraemos de libros” (p. 218), así como de instrumentos escritos de instituciones oficiales gubernamentales o no, artículos, trabajos de investigación, entre otros. También opina que “Es imposible un trabajo científico que sea completamente original; toda investigación científica suele partir de referentes teóricos previos y, en general, de conocimientos científicos ya elaborados” (p. 217).

Análisis y discusión

Los resultados que pudieron observarse a través de la elaboración de este trabajo, fue a nivel cuantitativo, se vieron reflejados en las distintas posiciones de los autores citados y analizados. Los mismos demostraron que concuerdan que ciertamente ha habido cambios importantes en las normativas, para permitir el mejor cumplimiento de los Tratados a los cuales España se ha adherido, con especial atención para nuestro caso, como lo es el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISSD), la cesión de su ejercicio hacia las Comunidades Autónomas (CCAA) y la afectación en el principio de la libre circulación de capitales, tanto interno como fuera de las fronteras del país.

No obstante, también algunos refirieron que se han realizado ciertos cambios, pero que aún falta mayor precisión normativa en la forma en cómo se ejecuta el ISSD y, si aún debe o no mantenerse su vigencia, considerando los cambios en materia fiscal en España. Así pues, el legislador estatal en cumplimiento de la Constitución Española, en lo relacionado con el principio de autonomía ha procurado conceder a las CCAA competencias normativas y de gestión.

Lo cual, según Barberán (2005), ha traído consigo además de otras circunstancias problemáticas, que se cree un ambiente competitivo entre las CCAA, es decir, quién ofrece mayores beneficios al tributar, lo que atraerá más ingresos financieros y estabilidad económica al territorio, con ocasión a la “ausencia de criterios de armonización respecto al uso de esas competencias normativas” (p. 95). Incluso sostiene dicho autor que la situación se ha agravado, por cuanto, “su aplicación a determinados tipos de riqueza, otorgando múltiples exenciones y tratos de favor que han restringido su ámbito de aplicación y han erosionado su credibilidad ante los contribuyentes” (p. 95).

Prueba de anterior, son las normativas, de la Comunidad de Aragón que ha previsto una reducción del cien por ciento en lo que respecta a las donaciones *inter vivos*, pero si solo si el “donante y el donatario tengan su residencia habitual” en dicha Comunidad – arts. 132-1 y 132-2 Decreto Legislativo 1 (2005)-. O, como en la Comunidad de La Rioja, la cual la aplacará la reducción “autonómica” a aquellas transmisiones que realice la empresa familiar, mientras esta se

encuentre en dicho territorio y que quien herede tenga su domicilio fiscal allí – art. 5 Ley 10 (2010)-.

Por consiguiente, muchos han sido los no residentes que se han visto favorecidos con el disfrute de tales regímenes modificados, sin embargo, de acuerdo a Menéndez (2015), los residentes “quedan sujetos” a unos “menos ventajosos”. Señala así mismo, que, “En cierta medida, la sentencia del TJ agrava una discriminación que ya existía con anterioridad y que padecen los residentes de varias Comunidades Autónomas” (p. 144). Y, que, de acuerdo a otras disposiciones realizadas por el TJUE, el Tribunal Constitucional les ha declarado como inconstitucionales por cuanto “establecen un trato discriminatorio. ..., en detrimento de otros residentes en otras Comunidades Autónomas” (p. 144), según la Sentencia 96/2002, de 25 de abril de 2002, del Tribunal Constitucional, por ejemplo.

En ella se ha decidido, “Declarar la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social”, por cuanto si bien dicha Ley es constitucional, no lo es el “medio utilizado” para lograr sus fines. Así pues,

la exención o la bonificación ... como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1 CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria ..., pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando «se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31». (p. 116)

Conclusiones y propuestas

Tanto los principios constitucionales internos de cada país como los Tratados Internacionales suscritos entre estos, esta claro que deben respetarse e implementarse por los Estado miembros, lo que no es tarea fácil de hacerles cumplir. Así, lo ha demostrado ser con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su impacto sobre el libre movimiento de los capitales en España.

En España, de acuerdo a libre autonomía con la que cuentan las distintas Comunidades Autónomas, el Estado les ha cedido competencia en materia normativa y de gestión sobre este Impuesto. Con lo cual, se han originado diversos instrumentos jurídicos que han regulado su captación tributaria y enteramiento fiscal, situación que, a su vez, ha generado conflictos en cuanto a la forma en que se otorgan distintos beneficios a los residentes y no residentes de estos territorios.

Como pudo observarse en el presente trabajo de investigación el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones contiene ciertos elementos como una tarifa, coeficientes multiplicadores, que aplicados sobre una base imponible y con independencia del parentesco o vínculo que pueda existir con quien transmite *mortis causa* la adquisición, producen ciertas deducciones y bonificaciones aplicables a los sujetos pasivos de dicho impuesto. Así pues, muchas Comunidades Autónomas adoptaron medidas en las reducciones objetivas y personales.

Andalucía, por ejemplo, ha concedido reducciones en adquisiciones *mortis causa* del 99 por 100 para los Grupos I y II e Inter vivos igual, solo que, para estos últimos el donatario ha de mantener la vivienda habitual durante los 3 años siguientes a la fecha de su adquisición. Las Islas Baleares como reducción personal (Grupo I) decidió reducir 3.000 euros para los descendientes y adoptados menores de veintiún años, la Comunidad Valenciana estableció una reducción variable sobre el valor de bienes inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General del Patrimonio Cultural Valenciano y Cataluña mejora las reducciones en las cantidades percibidas por los beneficiarios de los seguros de vida.

Sin embargo, las Islas Baleares, Andalucía, la Comunidad Valenciana y Murcia bonifican a las deducciones con el 99 por ciento sobre la cuota hereditaria. En razón a esta bonificación, el Tribunal Supremo mediante auto de 2013 tuvo que pronunciarse, debido no solo a la inconstitucionalidad por quebrantamiento de los artículos 14, 19 y 139.1 Constitución Española, sino que el trato diferencial sobre la residencia en la Comunidad de Valencia como requisito para contar con dicha deducción, establecido en la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, debía contar con la “justificación constitucional”.

En ese mismo sentido, la conjunción entre lo establecido en el artículo 7 de la Ley de Impuesto Sobre Donaciones y la Ley 22/2009 produjo discrepancias de trato entre residentes y no residentes en España con lo que el Derecho Comunitario también sufrió quebrantamiento. La Ley 22/2009, de 18 de diciembre promocionaba que las Comunidades Autónomas pudieran aplicar beneficios fiscales más sobresalientes en comparación con el Estado, con relación al ISSD, pero solo en caso de conexión exclusiva con el territorio de esas CCAA, mientras que en los casos en que el ciudadano no residiera en España, este no podía gozar de tales reducciones fiscales.

De modo que, el efecto de lo anterior trajo consigo que el TJUE emitiera un conjunto de Sentencias, lo que incluso comportó que el Tribunal Constitucional modificara algunas leyes, como la Ley 29/1987 y la Ley 19/1991 al pronunciar de la Ley 26/2014. Y, el legislador valenciano promulgara la Ley 7/2014, de 22 de diciembre, en la cual se suprimía el requisito de la residencia habitual a los efectos de la aplicación de las bonificaciones autonómicas por parentesco en las adquisiciones *mortis causa* e *inter vivos* sujetas al ISSD.

Así mismo, la afectación por la aplicación de algunas liberalidades de las CCAA, ha permeado de igual forma hacia la interacción entre los propios miembros y la Unión Europea, donde se determinó que se causaba vulneración a la libre circulación cuando en Estado miembro permitía, a través de sus leyes nacionales una diferencia de trato respecto a los no residentes o respecto del lugar donde se sitúan los bienes. Varias fueron las Sentencias en las cuales el TJUE explicaba la infracción a pautas jurídicas como la Directiva 88/361,

artículos 43, 49, 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, 73 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

Todo lo anterior refleja que, frente al disfrute de una autonomía constitucional, las Comunidades Autónomas no pueden pasar por alto su sujeción a lo establecido en los Tratados, así como tampoco desmejorar en sus beneficios a los contribuyentes en general, atendiendo a los principios de igualdad ante la ley, etc. Por lo que, tanto el Estado como dichas Comunidades, deben actuar con precisión en lo relativo a la “descentralización fiscal”, a fin de evitar incumplimientos legales, situación que en España es compleja dada la variedad de normativas forales existentes.

Así pues, la unificación normativa, es una idea latente, pero sin duda los intereses de las partes intervinientes pesan en gran manera para cristalizar dicha posición. Incluso algunos autores, consideraron que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, debe conectarse con mayor precisión sobre instituciones como la familia y el matrimonio, observando y analizando todo lo que conforma la ordenación de la sucesión, pues de su unificación, resultará difícil su evasión fiscal de las “transmisiones lucrativas”. Comprender quiénes son sobre los que recaerán los beneficios fiscales y qué medida, tanto si esto es por donaciones o si, por el contrario, lo es sobre transmisiones hereditarias.

No debe escapar en los esfuerzos de los legisladores en la ponderación del análisis de este Impuesto, la falta de equilibrio sobre los componentes de este, coeficientes multiplicadores, tarifa, entre otros, pues de su debida precisión, habrá menos trastornos en los principios tributarios y, con ellos mayor seguridad jurídica. También es preciso revisar, dado las Sentencias analizadas, que vital determinar con precisión las competencias normativas delegadas en las Comunidades Autónomas y, entender que no toda diferenciación entre residentes y no residentes, resultan en discriminación.

Que, si bien el TJUR ha basado sus decisiones en los efectos que pueden derivarse de la aplicación de un régimen fiscal en el Estado miembro, es decir, tanto del estatal como del autonómico; también ha tenido que intervenir el Tribunal Constitucional en defensa de los principios constitucionales

establecidos en la Constitución Española. Aspecto que resulta normal, considerando los niveles de descentralización que ha sufrido el Impuesto que ocupa este trabajo de investigación. Todo lo cual, no escapa al surgimiento de nuevos procedimientos de interposición de recursos por incumplimiento de alguna normativa que rija la materia.

Precisamente, de acuerdo con lo anterior, cabe la posibilidad de esperarse que surjan reclamaciones por inconstitucionalidad del artículo 13.1 LISD, dado la limitación de la deducción sobre “las deudas que lo fuesen a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos, aunque renuncien a la herencia”. O, como los derivados de una potencial vulneración de los artículos 14 y 31.1 CE sobre el principio de igualdad o sobre la libre circulación de los capitales, pero sobre los de la propia Unión Europea, por ejemplo, tal como lo ha sugerido uno de los autores revisados.

Bibliografía

- Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Refugiados (ACNUR). (s.f.). ACNUR. Impuesto de Sucesiones y Donaciones: ¿Qué es y qué necesitas saber?: <https://eacnur.org/es/impuesto-de-sucesiones-y-donaciones-que-es-y-que-necesitas-saber#:~:text=El%20impuesto%20de%20sucesiones%20y,de%20una%20misma%20figura%20jur%C3%ADdica>.
- Arregui, J., & Martínez, Í. (2021). Novedades en la fiscalidad patrimonial - Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. *Revista Tribunal Familiar*, 5-9. https://www.uria.com/documentos/circulares/1450/documento/12494/Tribuna_Empresa_Familiar_OCT.pdf?id=12494&forceDownload=true
- Barberán, M. (2005). El comportamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante los principios básicos de la imposición. *Revista Asturiana de Economía - RAE(32)*, 95-116. <http://www.revistaasturianadeeconomia.org/raepdf/32/barberanRae32.pdf>
- Barberán, M. (2006). Redistribución y progresividad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; un análisis con datos de panel. *Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública*, 25-55. http://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/hpe/177_Art2.pdf
- Barberán, M., & García, A. (2003). El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones desde la perspectiva autonómica. Competencias normativas y corresponsabilidad fiscal. *Revista Aragonesa de Administración Pública(22)*, 231-257. <https://old.aecr.org/web/congresos/2004/pdf/10.pdf>
- Barberán, M., López, J., & Melguizo, M. (2010). La imposición lineal de las sucesiones y donaciones. Análisis recaudatorio y redistributivo. *Instituto de Estudios Fiscales(2/10)*, 1-56. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/papeles_trabajo/2010_02.pdf
- Burlada, J., & Burlada, I. (2014). Los puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: crónica de una reforma necesaria. *Revista Aranzadi Doctrinal(11)*, 245-274.
- Cid, M. (2021). Modelo 720 – Las conclusiones del Abogado General no auguran un desenlace satisfactorio. *Tribunal Empresarial Familiar*, 14-16. https://www.uria.com/documentos/circulares/1450/documento/12494/Tribuna_Empresa_Familiar_OCT.pdf?id=12494&forceDownload=true
- Comunidad Autónoma de Aragón. (2005, septiembre 26). Decreto Legislativo 1, del Gobierno de Aragón. , *por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos*, BOA núm. 128, de 28 de octubre de 2005, BOA-d-

2005-90006. <https://www.boe.es/buscar/pdf/2005/BOA-d-2005-90006-consolidado.pdf>

Comunidad Autónoma de La Rioja. (2010, diciembre 16). Ley 10, de medidas fiscales y administrativas para el año 2011. *BOE núm. 8, de 10 de enero de 2011*, *BOE-A-2011-469*. <https://www.boe.es/boe/dias/2011/01/10/pdfs/BOE-A-2011-469.pdf>

Comunitat Valenciana. (2014, diciembre 22). Ley 7, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat. *BOE núm. 35, de 10 de febrero de 2015*, *BOE-A-2015-1236*. <https://www.boe.es/boe/dias/2015/02/10/pdfs/BOE-A-2015-1236.pdf>

Congreso de los Diputados y del Senado. (1978, octubre 31). Constitución Española. <https://www.boe.es/legislacion/documentos/ConstitucionCASTELLANO.pdf>

de Albert, M. (2014). *Estado de la situación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Barcelona: Foment del Treball. <https://www.foment.com/wp-content/uploads/2016/10/Foment-del-Treball-Informe-8-Estado-Situacion-Impuesto-Sucesiones-y-Donaciones-2.pdf>

D'Ocón, A. (2021). Repercusiones de la Jurisprudencia Comunitaria en los problemas de constitucionalidad interna del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. In L. Cazorla, *Estudios en homenaje al profesor Luis María Cazorla Prieto* (p. 1664). Navarra: Editorial Aranzadi, S.A.U. <https://books.google.co.ve/books?id=UCpdEAAAQBAJ&pg=PT1143&lpg=PT1143&dq=aquel+en+cuyo+territorio+se+grava+la+sucesi%C3%B3n+o+la+donaci%C3%B3n,+o+de+un+residente+de+un+Estado+distinto+de+aquel&source=bl&ots=fMPLmtpSVj&sig=ACfU3U2r0ULlpxe8ajC9a2VHESs5n8lh>

economistas Consejo General. (2022). *Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2022*. Editorial economistas Consejo General. <https://economistas.es/Contenido/Consejo/Estudios%20y%20trabajos/Panorama%20de%20la%20Fiscalidad%20Autonomica%20y%20Foral%202022.pdf>

Falcón y Tella, R. (2010). Los puntos de conexión en el ISD y la libre circulación de personas y capitales: dictamen motivado de la Comisión. *Revista Quincena Fiscal*(15-16), 7-11.

Fernández-Tresguerres, A. (2021). El perímetro normativo de la Justicia civil. In A. Fernández-Tresguerres, *El Derecho privado europeo en la transformación digital* (p. 320). Navarra: Editorial Aranzadi, S.A.U. https://books.google.co.ve/books?id=Yic5EAAAQBAJ&pg=PT129&lpg=PT129&dq=Auto+del+8+de+mayo+de+2013+del+Tribunal+Supremo+espa%C3%B1a&source=bl&ots=Jd_1PbAd04&sig=ACfU3U1ckN1Wzt9DY8

oKJK9pX4q4t4L4pQ&hl=es-419&sa=X&ved=2ahUKEwiv3JrenNX4AhW6rmoFHemqDSsQ6AF6BAgJ

- Frenández, G., & Hermosín, M. (2014). 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*(49), 973-995. <https://recyt.fecyt.es/index.php/RDCE/article/view/39038>
- García de Pablos, F. (2021). El fin de la discriminación a los ciudadanos no comunitarios en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Revista Quincena Fiscal*(7).
- GARRIGUES. (2015, 04 23). *El Constitucional se manifiesta*. Garrigues Opina: https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/el-constitucional-se-manifiesta-contra-la-discriminacion-territorial-en-sucesiones
- Jefatura del Estado. (1987, diciembre 19). Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *BOE núm. 303, Última modificación: 10 de julio de 2021, Referencia: BOE-A-1987-28141*. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1987-28141>
- Jefatura del Estado. (1991, junio 6). Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio. *BOR núm. 136, BOE-A-1991-14392*. <https://www.boe.es/eli/es/l/1991/06/06/19/con>
- Jefatura del Estado. (2001, diciembre 7). Ley Orgánica 7, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). *BOE núm. 313, 31 de diciembre de 2001, BOE-A-2001-24961*. <https://www.boe.es/boe/dias/2001/12/31/pdfs/A50377-50383.pdf>
- Jefatura del Estado. (2009, diciembre 18). Ley 22, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. *BOE núm. 305, de 19 de diciembre de 2009, BOE-A-2009-20375*. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2009-20375#:~:text=Ayuda-,Ley%2022%2F2009%2C%20de%2018%20de%20diciembre%2C%20por%20la,de%2019%2F12%2F2009>
- Jefatura del Estado. (2014, noviembre 27). Ley 26, 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 núm. 288, de 28 de noviembre de 2014, BOE-A-2014-12327*. <https://www.boe.es/boe/dias/2014/11/28/pdfs/BOE-A-2014-12327.pdf>
- López, G., & Durán-Sindreu, A. (2008). 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 Revista para el Análisis del Derecho*, 1-35. <https://indret.com/el-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones-una-valoracion-de-su-papel-en-el-sistema-tributario-y-estudio-de-la-correccion-de-algunas-disfunciones-observadas-en-el-caso-espanol/>

Martín, J. (2007). Pasado, presente y futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Teorder*(1), 168-190. <https://ojs.tirant.com/index.php/teoria-y-derecho/article/download/360/355/1422>

Menéndez, U. (2015). Unión Europea. Los límites europeos de la autonomía fiscal en España (Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el Asito Comisión/España (C-127/12, EU:C:2014:2130), sobre el régimen de tributación de los no residentes en el. *Actualidad Jurídica*, 142-146. <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/4627/documento/u01.pdf?id=5779#:~:text=El%203%20de%20septiembre%20de,%3A2014%3A2130%E2%80%9420>

Muñoz Rocha, C. (2015). *Metodología de la investigación*. México: Oxford.

Parlamento Europeo. (2021, octubre). *Parlamento Europeo*. Fichas temáticas sobre la Unión Europea. La libre circulación de capitales: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/39/la-libre-circulacion-de-capitales>

Tribunal Constitucional. (1990, abril 26). Sentencia 76, Recurso de inconstitucionalidad 695/1985 y cuestiones de inconstitucionalidad 889/1988 y 1.960/1988 (acumulados),. interpuesto el primero por sesenta Senadores y promovidas las segundas, respectivamente, en relación con determinados preceptos de la Ley General Tributaria, *BOE-T-1990-12127*. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-1990-12127>

Tribunal Constitucional. (2002, abril 25). Sentencia 96, Pleno. Recurso de inconstitucionalidad 1135/95. Promovido por el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de La Rioja respecto de la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas. y del Orden Social, que dispone un reembolso tributario estatal a residentes en la Unión Europea que operan en el País Vasco o Navarra, Principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad; vulneración de la igualdad tributaria, territorial y unidad de mercado. Nulidad del precepto. Votos particulares, *BOE núm. 122, de 22 de mayo de 2002*, *BOE-T-2002-9783*. <https://www.boe.es/boe/dias/2002/05/22/pdfs/T00105-00125.pdf>

Tribunal Constitucional. (2015, marzo 18). Sentencia 60, Pleno, Cuestión de inconstitucionalidad 3337 - 2013. Planteada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo respecto del artículo 12 bis de la Ley de la Comunidad Valenciana por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y

restantes tributos cedidos, en la redacción dada por el art. 16 de la Ley de la Comunidad Valenciana 10/2006, de 26 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat. Límites a la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas: nulidad del precepto legal que supedita el disfrute de una bonificación tributaria a la residencia habitual en la Comunidad Valenciana. https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2015-4515

Tribunal de Justicia (Sala Primera). (2022, enero 27). *InfoCuria Jurisprudencia*. Sentencia del Tribunal de Justicia, ECLI:UE:C:2022:55: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=252823&pageIndex=0&doclang=es&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=495440>

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2003, diciembre 11). Sentencia. *Sala Quinta, Asunto C-364/01*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62001CJ0364&from=EN>

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2008, enero 17). Sentencia. *Sala Segunda, Asunto C-256/06*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62006CJ0256&from=ES>

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2008, septiembre 11). Sentencia. *Sala Tercera, Asunto C-11/07*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62007CJ0011&from=ES>

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2013, octubre 17). Sentencia. *Sala Tercera, Asunto C-181/12*. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62012CJ0181&from=es>

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2013, octubre 3). Sentencia. *Sala Cuarta, Asunto C-282/12*. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=142601&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=13329067>

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2014, abril 10). Sentencia. *Sala Primera, Asunto C-190/12*. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=150785&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=13348321>

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (2014, septiembre 3). Sentencia. *Sala Segunda, Asunto C-217/12, ECLI:EU:C:2014:2130*. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=199A3417A31417FC39B1F6F0B44A6C5A?text=&docid=157285&pageIndex=0&doclang=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=13212294>

Tribunal Supremo. (2013, 05 08). Auto. *Sala de lo Contencioso, Sede: Madrid, Sección: 7, ATS 4789/2013 - ECLI:ES:TS:2013:4789, Recurso:*

4209/2011, *Recurso de Casación*. Ponente: Vicente Conde Martín de Hijas. <https://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp>

Unión Europea. (1957, marzo 25). Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. <https://www.boe.es/doue/2010/083/Z00047-00199.pdf>

Unión Europea. (1992, febrero 7). Tratado de la Unión Europea. *Tratado de Maastricht* 92/C 191/01. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:11992M/TXT&from=ES>

Anexos