



---

# Universidad de Valladolid

**Facultad de Derecho**

**Trabajo de Fin de Grado**

**Grado en Derecho**

## **LA FISCALIDAD INTERNACIONAL DE LAS SUCESIONES HEREDITARIAS**

Presentado por:

***M<sup>a</sup> Teresa Rivera Ruiz***

Tutelado por:

***Alejandro Menéndez Moreno***

*Valladolid, 25 de Junio de 2019*

**Resumen:** El impuesto sobre sucesiones ha estado desde su origen en el foco del debate. Entre unos que apoyan su mantenimiento, y otros que defienden su supresión o reforma, argumentando, entre otras cosas, que la cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas estaría desfigurando, cada vez en mayor medida, a este impuesto. Un debate que ha llevado a las más altas instancias europeas a pronunciarse sobre el asunto, lo que ha generado reformas sustanciales en nuestra estructura fiscal, como el cambio de tratamiento a los no residentes. Otro de los problemas recalcados por las instituciones, es la doble imposición provocada por la disparidad de puntos de conexión establecidos por los países, una situación que históricamente ha resultado muy difícil de erradicar. Además las críticas a esta figura tributaria no se circunscriben solamente al territorio nacional o europeo, pues fuera incluso de este ámbito territorial, el impuesto también ha sido eliminado en muchos otros países por no considerarlo ni justo ni eficaz.

**Palabras claves:** Impuesto sobre Sucesiones; Fiscalidad internacional; Doble imposición.

**Abstract:** Inheritance tax has been the focus of debate since its inception. Among those who support its maintenance, and others who defend its suppression or reform, arguing, among other things, that the transfer of normative competences to the Autonomous Communities would be defacing, increasingly to this tax. A debate that has led the highest European institutions to take a decision on the matter, which has generated substantial reforms in our fiscal structure, such as the change of treatment to non-residents. Another problem stressed by the institutions is double taxation caused by the disparity of connection points established by the countries, a situation that has historically been very difficult to eradicate. In addition, the criticisms of this tax figure are not limited to the national or european territory, because at an international level the tax has also been eliminated in many countries because it is not considered effective and fair.

**Keywords:** Inheritance tax; International taxation; Double taxation.

## ÍNDICE

1.	INTRODUCCIÓN.....	4
2.	CONTEXTO HISTÓRICO Y CONFIGURACIÓN GENERAL DE LA REGULACIÓN ACTUAL DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES .....	5
2.1	CONFIGURACIÓN ESTATAL DEL IMPUESTO .....	7
2.2	CONFIGURACIÓN AUTONÓMICA DEL IMPUESTO .....	12
2.2.1	ASPECTOS GENERALES .....	12
2.2.2	LOS LÍMITES Y EL DESARROLLO DE LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS DE LAS CCAA .....	14
3.	LOS CAMBIOS EN EL TRATAMIENTO FISCAL DE LOS NO RESIDENTES .....	19
4.	LOS PUNTOS DE CONEXIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES.....	25
5.	EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y LA DOBLE IMPOSICIÓN EN LOS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA.....	29
5.1	LAS PROPUESTAS PARA CORREGIRLA.....	29
5.2	LA REGULACIÓN DEL IMPUESTO EN LOS DIFERENTES ESTADOS MIEMBROS DE LA UE .....	37
6.	EL IMPUESTO DE SUCESIONES EN LOS PAÍSES DE LA OCDE. ....	43
7.	CONCLUSIONES .....	48
8.	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y WEBGRAFÍA.....	55
9.	ANEXO .....	60
A.1	El número de desplazamientos de contribuyentes del último segmento de la población más rica entre CCAA. ....	60
A.2	Convenios de Doble Imposición firmados por los Estados de la UE en materia del ISD. ....	61

## 1. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre sucesiones ha sufrido multitud de críticas desde su aparición, y actualmente su estudio continúa resultando del mayor interés. La configuración estatal de esta figura tributaria ha sido tildada de inadecuada, fundamentalmente porque la cesión de competencias normativas a las CCAA están desfigurando, cada vez en mayor medida, a este impuesto.

El análisis realizado comenzará con una referencia al contexto histórico y configuración general de la regulación actual del impuesto, en la cual se podrá observar cómo la normativa autonómica ha sido cuestionada por las más altas instancias europeas, lo que ha dado lugar a la necesidad de analizar los cambios en el tratamiento fiscal de los no residentes. Sin embargo, las críticas no se han formulado solo en nuestro país, pues tanto a nivel europeo como más allá de este ámbito territorial, el impuesto ha sido cuestionado por su poca contribución a las arcas públicas y su imperceptible eficacia para conseguir los objetivos de redistribución de la riqueza, que se fijaron en su creación. Es este aspecto controvertido uno de los aspectos más determinantes del interés del presente trabajo

De igual modo, resulta fundamental realizar un estudio de los puntos de conexión del impuesto mediante un enfoque nacional, europeo e internacional, con el objetivo principal de conocer la fiscalidad internacional de las sucesiones hereditarias. Esta investigación consistirá en observar cuáles son las características más destacables de sus sistemas tributarios en materia de transmisiones hereditarias y cuáles son las medidas tomadas para corregir el problema de la doble imposición.

Para ello se va a analizar una selección de la bibliografía existente y de la jurisprudencia, se recopilarán los datos disponibles y se realizará, materialmente, un estudio de su actual regulación. La metodología que se va a utilizar se basará pues, en una investigación teórica mediante la lectura de una selección de libros, artículos e informes sobre el impuesto. Además, se evaluarán diferentes fuentes de información con la finalidad de realizar una investigación más rigurosa.

A partir de los resultados se alcanzarán conclusiones que permitirán conocer cuál es la situación actual y las perspectivas futuras del impuesto.

## 2. CONTEXTO HISTÓRICO Y CONFIGURACIÓN GENERAL DE LA REGULACIÓN ACTUAL DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) no siempre ha sido conocido por ese nombre y tampoco ha gravado las mismas transmisiones que están sujetas actualmente. Por ello, se considera necesario realizar un breve resumen de su origen y evolución legislativa, para comprender de manera más adecuada los motivos de su aprobación y evolución.

El estudio de la evolución normativa del impuesto se podría dividir en cinco etapas. La primera se remonta a finales del siglo XVIII, durante la Crisis del Antiguo Régimen, donde surgió por primera vez una figura tributaria que gravaba las herencias y legados de líneas directas, los conocidos como “oficios de hipotecas”<sup>1</sup>. Pasados unos pocos años se comenzaron a gravar las transmisiones de línea no directa. En 1811, en plena guerra de la Independencia, las Cortes de Cádiz implantaron la denominada “manda de pía forzosa”, que gravaba cada testamento que fuese otorgado. La causa del mantenimiento del impuesto durante esta etapa era la necesidad de financiación de las arcas reales para hacer frente a la guerra, una vez pasada ésta se destinó para el auxilio de las víctimas. Durante los dieciocho años siguientes el impuesto tuvo una vigencia intermitente, dependiendo de si imperaba el régimen absolutista o no. Desde 1829 hasta 1835, el impuesto se mantuvo en vigor con una significativa novedad que prevalece en la actualidad, consistente en establecer una menor carga tributaria para aquellos causahabientes que tuvieran vínculos de parentesco con el causante. El impuesto era conocido con el nombre de “Derecho de Hipotecas”, término que fue calificado como inapropiado pero que se mantuvo un largo periodo de tiempo.

La segunda etapa se inició con la Década Moderada (1844-1854), coincidente con la primera etapa del reinado de Isabel II. El ejecutivo contaba

---

<sup>1</sup> García de Pablos, J. (2010). *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Problemas constitucionales y comunitarios*. Madrid: Aranzadi. (págs. 21-29).

con dos hacendistas, A. Mon y R. Santillán, quienes ejecutaron una ambiciosa reforma fiscal. El impuesto sobre transmisiones hereditarias se vio afectado en materia de exenciones, pues se estableció la exención para los causahabientes que fuesen descendientes y ascendientes en línea recta. Durante el resto del reinado de Isabel II, fueron pocos los avances que se alcanzaron, ya que este periodo fue empañado por una mala gestión económica.

La tercera etapa se caracterizó por la expulsión de los borbones en 1868, lo que dio comienzo al Sexenio Democrático. Un periodo de cambios, en el que se barajó la eliminación del impuesto. Sin embargo, lo único que se produjo durante la mitad del sexenio fue una reducción de los tipos de gravamen, así como la exención para causahabientes en línea recta. La exención a las personas con vínculos familiares acaparó el debate político durante el resto del medio siglo.

La cuarta etapa comenzó con el cambio de siglo y la reforma tributaria de F. Villaverde, que introdujo un elemento esencial del actual ISD como la tarifa progresiva, debido a que comenzaban a imperar los principios de justicia y equidad fiscal. Por aquel momento se conocía al impuesto con el nombre de: “Impuesto de derechos reales y transmisión de bienes”<sup>2</sup>. Posteriormente, en 1926, con la dictadura de Primo de Rivera, se pasó a llamar “Impuesto sobre el Caudal Relicto”, y gravaba las herencias con anterioridad a la partición del caudal hereditario. Medidas que se adaptaron a causa de la incipiente necesidad de acabar con el fraude y la evasión fiscal.

La quinta y última etapa coincidió con el periodo que abarca desde la II República hasta la actual ley 29/1987 de 18 de diciembre, del ISD (en adelante LISD). Un periodo de cincuenta años que está marcado por varias diseminaciones de la figura tributaria: “Impuesto sobre Adquisiciones mortis causa”; “Impuesto sobre Donaciones inter vivos y mortis causa”; “Gravamen Complementario sobre adquisiciones mortis causa y sobre donaciones”; e “Impuesto sobre Bienes de las personas jurídicas”. Su unificación se produjo con la entrada en vigor del Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprobó el Texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre

---

<sup>2</sup> Ley de 2 de abril de 1900.

las Sucesiones, si bien hasta la LISD no se consiguió incluir en este impuesto las transmisiones gratuitas *inter vivos*, siendo entonces una única figura tributaria. La aprobación de LISD el 18 de diciembre de 1987, perseguía ajustarse a las condiciones económicas y sociales de España, así como a las nuevas exigencias previstas tanto en la Constitución Española de 1978 (en adelante, CE), como en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA).

En conclusión, la evolución histórica del ISD muestra cómo y por qué se han definido algunos de los elementos esenciales del actual impuesto, y asimismo se comprueba que no han sido tantas las veces en las que el impuesto se ha suprimido. Si bien en nuestros días, han surgido corrientes a favor de la supresión del impuesto, al cuestionar la finalidad de la redistribución de la riqueza y el consiguiente descenso de la desigualdad. Las mínimas tensiones acaecidas en la historia han desembocado en reducciones, exenciones o desgravaciones, pero nunca se ha optado por su abolición.

La regulación actual del impuesto recoge muchas de las reminiscencias procedentes de los periodos anteriores, y podrá comprobarse con el estudio de su configuración.

## **2.1 CONFIGURACIÓN ESTATAL DEL IMPUESTO**

Actualmente, el ISD grava, como expresa el artículo 1 de la LISD, “*los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas*”. En la exposición de motivos de la LISD se encuentra la razón originaria por la que surge este tributo, y es la redistribución de riqueza. Para cumplir su objetivo, el ISD opera de manera complementaria al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) y al Impuesto del Patrimonio (en adelante, IP). Para conocer las distintas finalidades, tanto fiscales como extra fiscales, se debe recurrir a lo previsto en la CE y analizar después cómo se ha configurado en la LISD.

La CE fija unos principios, en materia fiscal, que todo Estado democrático debe reflejar en su norma suprema. En el caso español, el primero se encuentra en el artículo 31.1 de CE, donde se establece que cada individuo tributará de acuerdo a su capacidad económica, en el marco de un sistema

tributario justo que se caracterizará por la igualdad, la generalidad, la progresividad y la no confiscatoriedad. Sin embargo, este principio es matizado debido a la necesidad de otorgar al sistema tributario fines que vayan más allá de los meramente fiscales., ya que existen finalidades extrafiscales que intentan perseguir una distribución más equitativa de la riqueza.

Los objetivos extrafiscales, se encuentran, en su mayoría, en el Capítulo III del Título I de la CE, en el que se prevén los principios rectores de la política social y económica. De ello se deduce la necesidad de perseguir no una igualdad formal, sino una igualdad material. Ésta es aquella que persigue la igualdad de oportunidades entre los ciudadanos, solo posible si impera la progresividad en los sistemas tributarios, capaces de gravar transmisiones gratuitas, especialmente en los estratos de la sociedad con mayor patrimonio. Estas esenciales disposiciones previstas en la CE, han ido guiando al legislador para la creación de un sistema tributario tendente a conseguir una redistribución de la riqueza, con figuras como el ISD que grava el incremento patrimonial.

A este respecto, se debe conocer cómo ha configurado finalmente cada uno de los elementos del impuesto la LISD, teniendo en cuenta las disposiciones constitucionales. Además, este trabajo se ocupa específicamente del gravamen de las sucesiones, por lo que se dejarán a un lado las transmisiones lucrativas *inter vivos*.

En primer término, es esta aproximación a la configuración general del gravamen la que obliga a analizar el hecho imponible. Para ello se debe acudir al artículo 3.1 de la LISD. Dicho artículo prevé como hecho imponible toda “*adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio*”. Con respecto a esto último sobre “cualquier otro título sucesorio”, el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, (en adelante RISD), en su artículo 11 RISD<sup>3</sup> establece cuales son los otros posibles títulos sucesorios.

---

<sup>3</sup> Artículo 11 RISV: “Títulos sucesorios. Entre otros, son títulos, sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes: a) La donación «mortis causa». b) Los contratos o pactos sucesorios. c) Los que atribuyan el derecho a la percepción



Para delimitar el hecho imponible se establecen una serie de presunciones en el artículo 4 de la LISD apartado primero, que establece la presunción respecto a la transmisiones *mortis causa* y considera adquisición lucrativa lo que se observa “*de los registros fiscales o de los datos que obren en la Administración resultare la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de prescripción del artículo 25, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios*”.

Los supuestos de no sujeción se sitúan en los artículos 3.2 LISD y en el artículo 3 RISD<sup>4</sup>. En términos generales el artículo 3.2 LISD excluye de la sujeción a las personas jurídicas que obtengan incrementos gratuitos, ya que tributarían por el Impuesto de Sociedades. Precepto que complementa lo previsto en el artículo 5 LISD, al establecer que sólo pueden ser obligados tributarios personas físicas, en este caso los sujetos pasivos serán los causahabientes. El artículo 3 RISD es mucho más exhaustivo, destacando el que son muy similares a los previstos en los supuestos de no sujeción del IRPF del artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas (en adelante, LIRPF).

---

de las cantidades que, cualquiera que sea su modalidad o denominación, las empresas y entidades en general entreguen a los familiares de miembros o empleados fallecidos, siempre que no esté dispuesto expresamente que estas percepciones deban tributar por la letra c) del artículo 10 o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. d) Los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades asignadas por los testadores a los albaceas por la realización de sus trabajos como tales, en cuanto excedan de lo establecido por los usos y costumbres o del 10 por 100 del valor comprobado del caudal hereditario”.

<sup>4</sup> Artículo 3 RISD: “Supuestos de no sujeción. No están sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: a) Los premios obtenidos en juegos autorizados. b) Los demás premios y las indemnizaciones exoneradas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. c) Las subvenciones, becas, premios, primas, gratificaciones y auxilios que se concedan por entidades públicas o privadas con fines benéficos, docentes, culturales, deportivos o de acción social. d) Las cantidades, prestaciones o utilidades entregadas por corporaciones, asociaciones, fundaciones, sociedades, empresas y demás entidades a sus trabajadores, empleados y asalariados cuando deriven directa o indirectamente de un contrato de trabajo, aunque se satisfagan a través de un seguro concertado por aquéllas. e) Las cantidades que en concepto de prestaciones se perciban por los beneficiarios de Planes y Fondos de Pensiones o de sus sistemas alternativos, siempre que esté dispuesto que estas prestaciones se integren en la base imponible del Impuesto sobre la Renta del perceptor. f) Las cantidades percibidas por un acreedor, en cuanto beneficiario de un contrato de seguro sobre la vida celebrado con el objeto de garantizar el pago de una deuda anterior, siempre que resulten debidamente probadas estas circunstancias”.

En lo referido a las exenciones, la LISD trata sobre ello en las disposiciones transitorias. En la tercera<sup>5</sup> se establece la exención de aquellas herencias, legados o donaciones de los bonos de caja de los bancos industriales, que el transmitente hubiese adquirido antes del 19 de enero de 1987, que deberían haberse mantenido en su patrimonio durante un plazo mínimo de dos años inmediatamente anteriores a la fecha de la transmisión lucrativa.

La disposición transitoria cuarta<sup>6</sup> de la vigente LISD, recoge una exención para los beneficiarios de seguros de vida, siempre que hubiesen sido concertados antes del 19 de enero de 1987, fecha en la que se publicó la LISD. Las exenciones aquí previstas son incompatibles con las actualmente recogidas en el artículo 20 de la LISD, salvo que la causa de la percepción del seguro de vida sea un acto terrorista o servicios prestados en misiones internacionales humanitarias o de paz de carácter público.

Uno de los aspectos fundamentales de la configuración general del impuesto es el ámbito territorial en el que se aplica el ISD en el territorio español. El artículo 2.1 del LISD precisa su exigencia en todo el territorio nacional, con la salvedad de los regímenes tributarios forales y de los Tratados internacionales. Si existiesen estos Tratados o Convenios de Doble imposición (en adelante, CDI) se aplicarían de manera preferente sobre la ley aplicable en España.

---

<sup>5</sup> Disposición transitoria tercera de la LISD: “No obstante lo dispuesto anteriormente, quedarán exentas las adquisiciones por herencia, legado o donación de los bonos de caja de los Bancos industriales y de negocios a que se refiere el Decreto-ley de 29 de noviembre de 1962, siempre que hubiesen sido adquiridos por el causante o donante con anterioridad al día 19 de enero de 1987 y hubieran permanecido en su patrimonio durante un plazo no inferior a dos años inmediatamente anteriores a la fecha de la transmisión. En caso de amortización de los títulos a que se refiere al párrafo anterior, el producto de la misma podrá ser reinvertido en otros bonos de caja de Bancos industriales y de negocios para completar los requisitos necesarios para gozar de la exención o conservar el derecho a su disfrute”.

<sup>6</sup> Disposición adicional cuarta de la LISD: “Asimismo, cuando el contrato se hubiese celebrado antes de la publicación del proyecto de esta Ley en el «Boletín Oficial de las Cortes», la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, continuará disfrutando de los beneficios fiscales establecidos en los artículos 19, 1, 3º y 20, 1, 1º, 3º, 4º y 5º del texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre las Sucesiones, aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de abril. Para la aplicación transitoria de estos beneficios, en los casos en que el evento se establezca sobre la vida de persona distinta del contratante, el seguro tendrá que haber sido concertado con tres años, al menos, de anterioridad a la fecha en que aquél se produzca, salvo que se hubiere contratado en forma colectiva”.

Para conocer en qué casos es aplicable el impuesto a los causahabientes de una determinada transmisión *mortis causa*, hay que averiguar si tienen la obligación de contribuir. Existen dos modalidades de este tipo de obligaciones: la obligación personal y la real, como se establece en los artículos 6 y 7 de la LISD.

A la obligación personal están sujetos los residentes en España, independientemente del lugar donde estén situados los bienes sujetos a gravamen. El criterio de sujeción de la residencia surge por la exigencia establecida en el artículo 6 de la LISD, al tratarse de un impuesto de naturaleza personal. Asimismo, según prevé dicha ley en su exposición de motivos, el criterio de la residencia servirá para evitar la doble imposición. Para determinar la residencia habitual habrá que recurrir a lo dispuesto en el artículo 9 LIRPF<sup>7</sup>. Asimismo, se establece en el artículo 6.3 LISD la obligación personal para los representantes y funcionarios españoles en el extranjero aunque no residan habitualmente en España.

La obligación real la tienen los no residentes por la adquisición a título lucrativo de bienes y derechos situados en el territorio español. En esta obligación real se deben incluir las percepciones de cantidades derivadas de contratos de seguros de vida, siempre que la aseguradora fuese española o que el contrato haya sido celebrado en territorio español con entidades extranjeras que presten cobertura en España.

---

<sup>7</sup> Artículo 9 LIRPF: "1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias: a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural. Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas. b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél".

2."No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte".

Como apunta J.A. Mosquera Pena<sup>8</sup>, en el supuesto de los seguros de vida solo está cedida su regulación a las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA) cuando estos se acumulen al resto del caudal hereditario. Si los seguros de vida no fueran una parte más del caudal hereditario, es decir, los beneficiarios del seguro no ostentaron el título de herederos, ya no se estaría ante un caso de competencia cedida a las CCAA y sería aplicable la normativa estatal. Por tanto, no tendría relevancia que el adquirente fuese o no residente de la UE o el EEE, porque se aplicaría siempre la regulación estatal, este controvertido y que será tratado posteriormente.

Al respecto es relevante señalar el papel de los CDI que firman los Estados entre sí, y que pretenden evitar que los obligados tributarios paguen impuestos dos veces por un mismo hecho imponible. En este caso, dicho problema es debido a que un Estado establece una obligación tributaria rigiéndose por el principio de residencia, mientras que otro Estado grava el mismo hecho imponible con independencia de la residencia fiscal del obligado tributario. Como se tratará más adelante, las obligaciones reales han provocado que tanto la Comisión de la Unión Europea (UE), como finalmente el Tribunal de Justicia de la UE (TJUE), hayan sancionado las diferencias de trato entre residentes y no residentes, ya que éstas pueden vulnerar algunos principios establecidos en el Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE), entre ellos la libertad de residencia<sup>9</sup>.

## **2.2 CONFIGURACIÓN AUTONÓMICA DEL IMPUESTO**

### **2.2.1 ASPECTOS GENERALES**

Las CCAA poseen competencias para la regulación de determinados elementos esenciales del impuesto, como consecuencia de la cesión del impuesto, prevista en el apartado 2 del artículo 2 LISD y que se materializa en el art 25.1 c) de la ley de cesión, (Ley 22/2009, de 18 de diciembre). La LISD opera de manera residual, y sirve de guía a cada uno de los territorios para formular su propia normativa. Las competencias que se ceden son las previstas

---

<sup>8</sup> Mosquera Pena, J. A. (2017). *Los Puntos de Conexión en los Impuestos Cedidos*. Vigo: EIDO. (págs. 115-138)

<sup>9</sup> Pérez Royo, F. (2018). *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. Madrid: Tecnos. (pág. 254)

en el artículo 48.1 de la Ley, (Ley 22/2009, de 18 de diciembre) y éstas tratan sobre cinco elementos que pueden ser modificados por las CCAA.

En primer lugar, las reducciones en la base imponible<sup>10</sup>, siempre y cuando sean convenientes y se correspondan con las circunstancias económicas y sociales propias de cada CCAA. En segundo lugar, la tarifa del impuesto o tipo de gravamen. En tercer lugar, las cuantías y coeficientes de patrimonio preexistente<sup>11</sup>. En cuarto lugar, las deducciones y bonificaciones de la cuota, siempre que respeten las que ya estén establecidas en la regulación estatal como, por ejemplo: las deducciones de doble imposición internacional. Y en quinto y último lugar, la regulación de la gestión y liquidación, salvo el régimen de autoliquidación, cuya regulación corresponde al Estado.

Por otra parte, el artículo 48.2 de la citada ley, contempla la posibilidad de las CCAA de regular tanto la gestión como la liquidación del impuesto, sin perjuicio de que el Estado es competente para prever un régimen obligatorio de autoliquidación del impuesto para las CCAA. En la actualidad, en la mayoría de las autonomías está constituido otro régimen obligatorio, mediante el cual las diferentes Comunidades simplemente prestan un servicio de ayuda al contribuyente para que éste pueda realizar correctamente la autoliquidación.

La discusión que en los últimos años ha protagonizado el ISD, es en gran medida causa de esta cesión de competencias a las CCAA. Muchos autores, como J.A Chamorro y Zarza<sup>12</sup>, han afirmado que las competencias ejercidas por las CCAA han llegado a alterar en exceso la naturaleza originaria de los tributos cedidos. Una total desarmonización del impuesto, que tiene como principal causa la disparidad normativa.

---

<sup>10</sup> La base liquidable se determinará por varios parámetros, entre ellos los grupos de sujetos pasivos establecidos por la LISD, que mantienen todas las CCAA, y que gozarán de una serie de reducciones. Estos grupos son: Grupo I: descendientes y adoptados menores de veintiún años. Grupo II: descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes. Grupo III: colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad. Grupo IV: colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños. No gozan de reducción en la normativa estatal.

<sup>11</sup> El patrimonio preexistente es una variable fundamental para el cálculo de la cuota tributaria, pues se aplica un multiplicador que se mueve entre 1 y 2,4, dependiendo de la cuantía del patrimonio y de los grupos de sujetos pasivos establecidos anteriormente

<sup>12</sup> Chamorro y Zarza, J.A. (2018). El ISD como paradigma de la competencia fiscal entre CCAA: hacia la necesaria revisión del modelo de cesión. VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (pág. 164).

## 2.2.2 LOS LÍMITES Y EL DESARROLLO DE LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS DE LAS CCAA

El ejercicio de las competencias normativas de las CCAA está sujeto a diferentes límites. Por un lado, se encuentran los límites constitucionales como el artículo 156 de la CE<sup>13</sup>, que reconoce la autonomía financiera de las CCAA para el desarrollo y ejercicio de las competencias que le hayan sido atribuidas, siempre “*con arreglo a los principios de coordinación la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles*”.

El artículo 157 de la CE<sup>14</sup>, en su apartado dos, trata sobre la territorialidad de las competencias en materia tributaria de las CCAA, prohibiendo regular más allá de los límites de sus autonomías. Muy relacionado con el artículo 139 de la CE<sup>15</sup>, pues establece la prohibición de obstaculizar la libertad de movimiento, tanto de personas como de bienes, así como la igualdad de trato a los ciudadanos españoles, independientemente del territorio en el que se encuentren. Lo que se traduce en que el sistema tributario no puede, en ningún caso, constituir barreras o privilegios para los ciudadanos.

Por otro lado se encuentran los límites establecidos en la LOFCA. El primer de ellos delimita la autonomía prevista en el artículo 156 CE. ya que la autonomía no puede ejercerse sin cumplir los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad. La coordinación debe interpretarse en el sentido del artículo 2.Uno b) de la LOFCA<sup>16</sup>, exigiendo la adaptación de las

---

<sup>13</sup> Artículo 156.1 de la CE: “Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”.

<sup>14</sup> Artículo 157.2 de la CE: 1. “Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios”.

<sup>15</sup> Artículo 139 de la CE: 1. “Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado. 2. Ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español”.

<sup>16</sup> Artículo 2. Uno b) de la LOFCA: “La actividad financiera de las Comunidades Autónomas se ejercerá en coordinación con la Hacienda del Estado, con arreglo a los siguientes principios:

b) La garantía del equilibrio económico, a través de la política económica general, de acuerdo con lo establecido en los artículos 40.1, 131 y 138 de la Constitución, corresponde al Estado, que es el encargado de adoptar las medidas oportunas tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa, la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera, así como el desarrollo armónico entre las diversas partes del territorio español. A estos efectos, se aplicarán los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad

CCAA a las medidas puestas en marcha por el Estado, que tengan por objetivo la estabilidad económica tanto interna como externa. En definitiva, poder conseguir una integración en el sistema previsto por el Estado, y de este modo intentar evitar las disfunciones que pudiesen surgir por la descentralización tributaria. Asimismo, en el ejercicio de las competencias propias de cada CCAA debe existir una solidaridad entre ellas, porque si bien no entra dentro del poder de las autonomías la especificación de los principios de solidaridad e igualdad, deben estar sometidas a ellas.

El segundo de los límites se encuentra en el mismo artículo 2. Uno LOFCA. El principio de lealtad institucional pretende evitar que las CCAA utilicen sus competencias con el único objetivo de atraer a contribuyentes de otros territorios y concienciarlas de que no se encuentran solas en la regulación, sino que concurren con el resto de autonomías, y que por ello no deben crear en sus territorios privilegios fiscales.

El tercer límite se encuentra en el artículo 19 Dos. LOFCA<sup>17</sup> que como apunta J. García de Pablos<sup>18</sup>, es una inevitable consecuencia del artículo 157.2 de la CE que prevé: *“Las CCAA (...) no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los*

---

financiera definidos en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera”.

<sup>17</sup> Artículo 19. Dos de la LOFCA: “En el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional. Asimismo, en caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir por delegación del Estado la aplicación de los tributos, la potestad sancionadora y la revisión, en su caso, de los mismos, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas Administraciones, todo ello de acuerdo con lo especificado en la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión. Lo previsto en el párrafo anterior no será de aplicación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, ni en los Impuestos Especiales de Fabricación. La aplicación de los tributos, potestad sancionadora y revisión de estos impuestos tendrá lugar según lo establecido en el apartado siguiente. Las competencias que se atribuyan a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea”.

<sup>18</sup> Pablos, J. G. (2010). *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Problemas constitucionales y comunitarios*. Madrid: Aranzadi. (págs. 172-188.)

*negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional*". Por lo tanto, las CCAA no pueden establecer discriminación ni tampoco regular con el objetivo de obtener mayor número de contribuyentes.

De este artículo 19.Dos LOFCA también se deduce otro límite que deriva de la primacía del derecho comunitario sobre el ordenamiento español. El Estado puede ejercer las competencias atribuidas a las CCAA, si fuese necesario para la armonización europea de la normativa. No existirá, por tanto, la necesidad de la intervención estatal si las propias CCAA realizan los ajustes pertinentes para adaptarse a las exigencias comunitarias que, como se verá más adelante, es lo que ha ocurrido realmente.

Asimismo, el precepto fija otro límite de que CA mantenga una regulación que consiga integrarse en el sistema tributario, sin alejarse en exceso del resto de normativas autonómicas, es decir, conseguir una equivalencia en todo el territorio español. Intentando de este modo que las CCAA que cuentan con mayor nivel de ingresos, no intenten reducir la carga fiscal para atraer al mayor número de contribuyentes no residentes modificando su residencia.

Sin embargo, las CCAA han utilizado sus competencias normativas, en materia fiscal, para atraer a contribuyentes con un perfil alto de renta y riqueza. Un reciente informe ha dejado patentes las consecuencias en la *"movilidad de los contribuyentes de rentas altas en respuesta a las diferencias regionales en los impuestos personales"*<sup>19</sup>. La descentralización tributaria provocó, desde finales del siglo pasado, movimientos migratorios entre las distintas regiones del país con la finalidad de soportar menor carga fiscal.

En la tabla A.1 del Anexo, se muestra el número de desplazamientos de contribuyentes entre CCAA pertenecientes al último segmento de la población con mayor riqueza. La Comunidad de Madrid es el territorio con mayor número de entradas de población con alto patrimonio y las salidas son mucho menores comparadas con otras Comunidades como Andalucía. De los movimientos más

---

<sup>19</sup> López Laborda, J.; Rodrigo Saucó, F. (2017). Movilidad de los contribuyentes de rentas altas en respuesta a las diferencias regionales en los impuestos personales. Zaragoza: FEDEA. (pág. 10)



significativos, con destino a la capital nacional, provienen de Andalucía el 30% y el 20% de Castilla y León y Castilla-La Mancha. Una situación provocada como consecuencia de que Andalucía hasta 2018 no tenía una reducción para aquellos contribuyentes con vínculo de parentesco que pudiese competir con lo que previsto por otras CCAA. Cataluña con un volumen de salidas rondando las ochocientas personas, el 60% de ellos se dirigen a la Comunidad de Madrid. Esto es debido a que los ciudadanos de clases altas están sujetos a una mayor carga fiscal en Cataluña que en Madrid. Los mecanismos de la Comunidad de Madrid, para atraer a capitales elevados se basan en una oferta de reducciones que sitúan a la capital entre los territorios que gravan menos las transmisiones lucrativas.

En conclusión, los contribuyentes de alto patrimonio a la hora de realizar su planificación fiscal, tienen muy en cuenta los destinos que suponen una menor carga fiscal, y la Comunidad de Madrid se habría convertido en el territorio con mayores ventajas. A esto habría que añadir, que es evidente que la normativa madrileña debería contar con mecanismos eficaces para combatir la desigualdad de riqueza que aumenta cada año debido a ser el destino de acogida de los más ricos, porque ha sido evidenciada la falta de utilización de mecanismos tributarios para paliar la redistribución de la riqueza.

El desarrollo normativo de las CCAA se mostrará de modo analítico mediante el cuadro 2.1, por el que se podrá comprobar si han aplicado alguna regulación propia o por el contrario, al no regular nada, se aplica en ese territorio la normativa estatal.

**Cuadro 2.1 Regulación de las CCAA**

CCAA	Ampliación de personas que pueden acogerse a reducciones	Reducciones propias sobre la BI	Mejora de las reducciones estatales sobre la BI	Tarifa	Coefficiente multiplicador del patrimonio preexistente	Reducciones/bonificaciones en la cuota
Andalucía	SI	SI	SI	SI	NO	NO
Aragón	NO	SI	SI	NO	NO	SI
Asturias	SI	SI	SI	SI	SI	SI
Baleares	SI	SI	SI	SI	SI	SI
Canarias	SI	SI	SI	NO	NO	SI
Cantabria	SI	SI	SI	SI	SI	SI
Castilla - La Mancha	SI	SI	SI	NO	NO	SI
Castilla y León	SI	SI	SI	NO	NO	NO
Cataluña	SI	SI	SI	SI	SI	SI
Comunidad Valenciana	SI	SI	SI	SI	SI	SI
Extremadura	SI	SI	SI	NO	NO	SI
Galicia	SI	SI	SI	SI	SI	SI
La Rioja	NO	SI	NO	NO	NO	SI
Madrid	SI	NO	SI	SI	SI	SI
Murcia	NO	SI	NO	SI	NO	SI

Fuente: (Chamorro y Zarza, J.A., 2018)

En materia de personas que pueden acogerse a reducciones, son solo tres Comunidades las que han decidido no modificar lo previsto en la norma estatal. Las modificaciones introducidas por el resto de CCAA están encaminadas a equiparar las uniones de hecho a las uniones matrimoniales, siendo solo Andalucía, Asturias, Canarias y Castilla-La Mancha las que además habrían incluido en esta equiparación a las personas en situación de acogimiento familiar.

Las CCAA pueden establecer reducciones propias sobre la base imponible o mejorar las establecidas en la ley estatal. Casi todas las Comunidades han mejorado y creado reducciones, solo la Comunidad de Madrid no ha creado reducciones propias. Un estilo completamente contrario al seguido por Murcia o La Rioja que han mantenido las reducciones estatales y

sus esfuerzos se han enfocado en crear reducciones propias. En lo que respecta a la tarifa, la mayoría de CCAA han optado por modificar la tarifa estatal.

Se observa asimismo, que existe una manifiesta disparidad entre las normativas autonómicas ya que casi todas han legislado a su manera muchos de los elementos de la tributación del ISD. Una situación insostenible, que clama por una adecuación de la cesión y las razones que la sustentan, porque las causas que la legitiman se desdibujan debido a la incoherencia que ha provocado el tratamiento desigual. Resulta ineludible reformar el modelo de cesión del ISD, para lo cual J.A Chamorro y Zarza<sup>20</sup> planteó una serie de propuestas que pasan desde devolver la competencia al Estado y de este modo articular una normativa común, hasta reducir las competencias de las CCAA y permitir que el Estado pueda llegar a armonizar los elementos más trascendentales del impuesto.

La primera de las propuestas dejaría a las CCAA con las simples competencias de gestión y de obtención de los ingresos procedentes del impuesto. Una medida que cerca de ser la más sensata, se aleja de serlo en el momento en el que entra en juego el victimismo de las CCAA. Estas ante las quejas de los ciudadanos por la presión fiscal, culparían al Estado. La segunda propuesta parece ser más factible, ya que solo supondría reducir una parte de las competencias de las CCAA.

### **3. LOS CAMBIOS EN EL TRATAMIENTO FISCAL DE LOS NO RESIDENTES**

A lo largo de estos últimos años ha ido surgiendo jurisprudencia y doctrina, que han puesto de manifiesto el trato discriminatorio que cometía España en el tratamiento fiscal, en materia del ISD, sobre los no residentes.

La principal y originaria sentencia que propició el cambio de tratamiento fiscal, es la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12). Esta sentencia ha supuesto un antes y un después en materia de sucesiones,

---

<sup>20</sup> Zarza, J. A. (2018). El ISD como paradigma de la competencia fiscal entre CCAA: hacia la necesaria revisión del modelo de cesión. VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (pág. 175)

ya que ha evidenciado la necesidad de un reajuste en la materia si se pretende cumplir con los principios comunitarios. Como expone D. Carbajo Vasco<sup>21</sup>, existe una falta de previsión para los casos de sujetos no residentes, que sentencias como las que se tratan a continuación reflejan la falta de regulación por parte de España.

La sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), se ocupa de la incompatibilidad entre los artículos 32 y 48 de la ley de Cesión (Ley 22/2009, de 18 de diciembre) con los artículos 21 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE), y 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo. La Comisión Europea había requerido que España revisase dichas incompatibilidades, pero ante la impasividad de éste, presenta un recurso por incumplimiento. Y es que la Comisión basaba su demanda en que la cesión a las CCAA de parte de las competencias normativas del ISD provocaba que éstas otorgasen beneficios fiscales a sus ciudadanos, sin que existiese la misma opción para las transmisiones lucrativas en las que fuese parte, como causahabiente, donatario o causante, un no residente en España, o en las que tuviesen por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español. Esto causaba que estas transmisiones estuviesen sujetas a la normativa estatal, la cual no disfruta de los beneficios fiscales propios de las CCAA.

El reino de España alegó que no podía ser comparable la situación de un residente con la de un no residente, pues los residentes tributarían siempre por la obligación personal, mientras que los no residentes lo harían solamente por los bienes situados en España, es decir, por obligación real. Asimismo, añadió a sus alegaciones la sentencia del TJCE, de 6 de septiembre de 2006 (C-88/03), conocida como el caso Azores, una alegación que el Tribunal consideró no poder ser comparable a la situación ahora juzgada. El caso trataba sobre la calificación como ayuda de Estado a la reducción de los tipos del impuesto sobre la renta para personas domiciliadas en las Islas Azores. Este caso exponía que para considerar una ayuda de Estado se tenían que cumplir

---

<sup>21</sup> Carbajo Vasco, D. (2018). *La residencia fiscal en los distintos niveles de imposición: situación actual y perspectivas de futuro*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. (págs. 180-200)

tres condiciones: autonomía institucional, procedimental y económica. Si se cumplen no se podría calificar el tipo impositivo como selectivo y por ende no se consideraría ayuda de Estado. En el caso Azores, se cumplían las tres condiciones. España quiso citar esta sentencia para demostrar que el caso cumplía los tres requisitos establecidos para no ser considerada ayuda de Estado.

La diferencia entre tributar bajo la normativa estatal en vez de en la autonómica, es razón de no existir una vinculación clara, es decir, un punto de conexión con una determinada CCAA. Supuesto que parece incluir a los no residentes pero no a estos de forma aislada, por lo que afirman que no es posible hablar de discriminación a los no residentes. Además, las regulaciones autonómicas no tienen por qué ser, de manera forzosa, más beneficiosas para el contribuyente de lo que sería la regulación estatal, pues las CCAA ejercerán las competencias con la suficiente autonomía como para decidir si mejorar o no la normativa estatal, y ésta, a su vez puede establecer bonificaciones para los no residentes.

En cambio, el TJUE sentenció el incumplimiento de la obligación de garantizar o no obstaculizar la libre circulación de capitales, previstas en el artículo 63 del TFUE, declarando que se habría establecido un trato discriminatorio a los no residentes en el territorio español.

El tribunal no habría entrado a conocer en profundidad la regulación sobre el ISD, pues como apunta A. Menéndez Moreno: “*el conjunto de la regulación del ISD es mucho más complejo de lo que refleja el análisis de la sentencia*”<sup>22</sup>. Es cierto que el argumento del TJUE resulta vago para aquellos que conocen bien la estructura normativa del impuesto, pues el análisis del tribunal se habría limitado a ley 22/2009, del sistema de financiación de las CCAA de régimen común, la cual solo opera de manera complementaria a la regulación estatal, la LISD. Ésta es la normativa central que permite que se descentralice la competencia normativa de ciertos elementos del impuesto,

---

<sup>22</sup>Menéndez Moreno, A. (2014). ¡Pobres residentes!: (a propósito de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, y del consecuente proyecto de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) *Quincena fiscal Nº 19*, (págs. 13-19)

pero no asegura que la regulación autonómica sea más beneficiosa que lo previsto en la estatal.

No tendría sentido que un no residente tenga un trato diferente al residente, pero es lo que defiende el TJUE, al proteger por encima de todo al no residente. Es evidente que el fundamento de ello es siempre solventar los posibles obstáculos en el movimiento de capitales en Europa, pero no se manifiesta sobre lo que ocurre dentro de los territorios.

El problema radica de la diferencia de trato dependiendo de la CCAA en la que el contribuyente resida y para el TJUE no es alarmante que los residentes en España estén sujetos a diferentes regulaciones, unas más beneficiosas que otras, porque nunca va a cuestionar la potestad de cada Estado en materia fiscal.

El Estado español estableció diferentes puntos de conexión para poder vincular a un contribuyente con una determinada CCAA y el residente no tiene asegurado que esa vinculación le vaya a resultar más beneficiosa, para que no se vea perjudicado su movimiento de capitales. El TJUE considera que el no residente es discriminado y afirma la necesidad de establecer un vínculo con alguna de las CCAA para que éste pueda sujetarse a los beneficios, no asegurados, que contemplan las diferentes CCAA. Todo ello resultó un tanto confuso, teniendo presente que el vínculo que se exige al residente es menos endeble del que propone el TJUE para los no residentes.

Todo ello provoca que el poder legislativo español ante este varapalo judicial se encuentre en una encrucijada, que como finalmente ha sucedido, se ha decantado por una modificación de la ley sólo en los términos que le impone la sentencia. Este cambio para D. Carbajo Vasco, denota ser un tanto “chapucero” e igual pensamiento mantiene gran parte de la doctrina, que consideran que se habría eludido la solución más óptima, unificar el ISD o modificar las leyes, optando por cambiar la normativa aplicable a los sujetos pasivos no residentes. En definitiva, a los no residentes en España, pero si en el Espacio Económico Europeo, se aplicará la normativa autonómica correspondiente, dejando a un lado la normativa estatal.

Desde 2014 se han ido sucediendo los pronunciamientos sobre la extensión de este tratamiento para los no residentes extracomunitarios. Este tratamiento similar para los residentes en terceros países, se atisba en diversas sentencias<sup>23</sup> y resoluciones vinculantes de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT). Se prevé la posibilidad de extender estas medidas por la igual vulneración del principio de libre circulación de capitales entre Estados de la UE y terceros países. La sentencia del Tribunal Supremo, 550/2018, de 19 de febrero (RJ 2018, 831), tenía como demandante a un no residente ni en la UE ni en el EEE. El Tribunal quiso afirmar aquello que no había hecho el TJUE en la sentencia de 2014, concluyendo que la regulación de la UE, concretamente lo previsto en el TFUE, prohíbe cualquier obstáculo en la libre circulación de capitales, ya sea entre Estados de la UE o terceros Estados. Una extensión de la sentencia del TJUE que el Tribunal Supremo pudo considerar sin dificultad, pues el reino de España, en este caso, no supo justificar de manera detallada la excepción planteada en la normativa. Una situación que parece que desborda al Estado, pues no termina de ajustar su regulación a los principios europeos, y es predecible que, igual que sucedió con la sentencia del TJUE, termine modificada la LISD para contemplar una nueva disposición referida a los residentes en terceros países.

Y es que, la propia DGT a finales del año 2018 se pronunció sobre este asunto en las resoluciones vinculantes: V3151-18, de 11 de diciembre de 2018 y V3193-18, de 14 de diciembre. En la primera de ellas la DGT recuerda que la regulación del ISD había sido declarada contraria a la normativa europea, y por ello hace extensiva el cambio en el tratamiento fiscal a los no residentes extracomunitarios, al afirmar que: *“no ha de tenerse en cuenta la exclusión de los países terceros ajenos al EEE en relación con el ámbito de aplicación de la disposición adicional segunda de la Ley 19/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Por lo tanto, el régimen regulado en dicha disposición adicional resultará aplicable en relación con todos los no residentes, con independencia de que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o en un país tercero”*.

---

<sup>23</sup> Sentencias del TJUE de 19 de diciembre (C-31/11. Scheunemann) y de 17 de octubre (C-181/12. Welte)

Días después, la DGT emitió una nueva resolución, V3193-18 de 14 de diciembre, en la que se reiteró en el mismo sentido de la anterior resolución. Una adaptación de las exigencias establecidas por el TJUE en la sentencia de 2014, que se ha realizado mediante la doctrina de la DGT. Y es que la DGT ha explicado su legitimidad para poder inaplicar normas del ordenamiento jurídico español que contradigan el Derecho europeo: “cabe indicar que los principios de primacía y efecto directo del derecho comunitario sobre el derecho nacional obligan a inaplicar una norma interna contraria a derecho comunitario. Conforme a la jurisprudencia del TJUE, los jueces y tribunales ordinarios de los Estados miembros, al enfrentarse con una norma nacional incompatible con el Derecho de la Unión, tienen la obligación de inaplicar la disposición nacional. A este respecto, cabe destacar que esta facultad de inaplicación se ha extendido también a las Administraciones públicas (sentencias de 22 de junio de 1989, y de 9 de septiembre de 2003)”.

Estos no son los únicos casos en los que la normativa española ha sido condenada por vulnerar principios fundamentales. En este caso de la propia CE, pues la sentencia 60/2015 del Tribunal Constitucional (TC), de 18 de marzo, conoció sobre la inconstitucionalidad del artículo 12 bis de la normativa valenciana sobre tributos cedidos<sup>24</sup>, pues preveía una bonificación, en las adquisiciones mortis causa, del 99 por cien para los adquirentes parientes del causante del Grupo I y II que tuviesen su residencia habitual en la Comunidad Valenciana a la fecha de la muerte del causante, dejando a un lado a los no residentes en la Comunidad. El Tribunal declaró inconstitucional dicho precepto, por considerar que vulneraba el principio de igualdad del artículo 14 de la CE, además de argumentar la falta de justificación en esa diversidad de trato entre residentes y no residentes en el territorio valenciano, que provocaba que esta disposición fuera contraria al artículo 31.1 de la CE, el cual establece que el sistema tributario debe cumplir el principio de igualdad<sup>25</sup>. En conclusión,

---

<sup>24</sup> Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos

<sup>25</sup> El argumento del TC fue: *Para comprobar si una determinada medida es respetuosa con el principio de igualdad ante la ley tributaria es preciso, en primer lugar, concretar que las situaciones que se pretenden comparar sean iguales; en segundo término, una vez concretado que las situaciones son comparables, que existe una finalidad objetiva y razonable que legitime el trato desigual de esas situaciones iguales; y, en tercer lugar, que las consecuencias jurídicas a que conduce la disparidad de trato sean razonables, por existir una relación de*



una regulación de esta figura tributaria que hoy en día se encuentra duramente cuestionada y que evidencia la reiterada necesidad de reforma.

#### **4. LOS PUNTOS DE CONEXIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES**

La cesión del impuesto a las CCAA no solo presenta cuestiones en lo relativo a las competencias normativas de las mismas o su intervención en la gestión y liquidación del impuesto, sino que también genera problemas con respecto al alcance de la cesión y con los puntos de conexión. A estas cuestiones trata de dar respuesta el artículo 32 de la Ley 22/2009, estableciendo que las CCAA tendrán derecho al rendimiento del ISD en su territorio. Prevé que deben de cumplirse dos requisitos para que una transmisión lucrativa se encuadre dentro del territorio de una determinada Comunidad.

El primero de ellos es que sean sujetos pasivos residentes en España, lo que implica que en las transmisiones lucrativas *mortis causa* los causahabientes deben residir de forma habitual en el territorio español. El rendimiento de residentes fuera de España estaba fuera de las competencias autonómicas, tributando bajo el marco estatal. Sin embargo tras la sentencia anteriormente comentada del TJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), esto fue modificado.

El segundo de los requisitos es que exista un punto de conexión con el territorio de cada CCAA, lo que permite vincular un territorio con la competencia sobre un determinado impuesto. Los tributos cedidos, al ser de titularidad del Estado necesitan estos puntos de conexión para poder hacer efectiva la cesión de competencias a las CCAA. El artículo 32.2 de la Ley 22/2009, fija cuales son los puntos de conexión. En lo referido a las sucesiones: “*Adquisiciones por título mortis causa y por beneficio de seguro de vida*”, el punto de conexión será la residencia habitual del causante a la fecha del devengo. El territorio

---

*proporcionalidad entre el medio empleado y la finalidad perseguida, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.*

autonómico en el que se deberá tributar, es por tanto donde haya residido habitualmente el causante.

Sin embargo, existen otros casos cuando el causante no reside en España, lo que hace que la aplicación normativa varíe. Como puede apreciarse en el Cuadro 2.2 sobre la “Normativa aplicable en las transmisiones mortis causa”, la regulación aplicable al caso dependerá tanto de la residencia del causante como del causahabiente.

**Cuadro 2.2: Normativa aplicable en las transmisiones mortis causa.**

HERENCIAS	Causahabiente No residente en España	Causahabiente residente en España (CCAA de régimen común)
Causante No residente en España ni en el EEE	La competencia será estatal. Y la normativa aplicable será la estatal sólo sobre el valor de los bienes situados en España.	La competencia será estatal, y sólo podrá aplicarse la normativa estatal, sobre el valor de los bienes situados en todo el mundo.  Deducción por impuesto pagado en el extranjero sobre bienes fuera de España
Causante No residente en España pero sí en el EEE	La competencia será estatal y la normativa aplicable podrá ser: - la estatal ó - la de la CA por el mayor valor de los bienes situados en España  Si los bienes están situados fuera de España no se tributa en el territorio español	La competencia será estatal, y la normativa aplicable podrá ser: - la estatal ó - la de la CA. por el mayor valor de los bienes situados en España,  Si no hay bienes en España, se tributará por la CC. AA. en la que es residente.

<p>Causante residente en España en CA de régimen común.</p>	<p>La competencia será estatal. Tributará sólo por los bienes situados en España.</p> <p>- Si reside en el EEE podrá aplicar normativa de la CA donde residía el fallecido.</p> <p>Si el heredero reside fuera del EEE, aplicará la normativa estatal.</p>	<p>La competencia será la de la CA donde residía el causante.</p> <p>Tributa por el valor de los bienes situados en todo el mundo.</p> <p>Deducción por impuesto pagado en el extranjero sobre bienes fuera de España.</p>
---	--	--

Fuente: elaboración propia a partir de datos de la AEAT.

Como vemos en el cuadro 2.2, esta normativa depende de las circunstancias personales del causante, pero también de las del causahabiente. Y como opina F. Escribano López<sup>26</sup>, no se podría afirmar que todo rendimiento derivado de la obligación personal está cedido a las CCAA porque en el caso de que el causahabiente residiese en alguna de las CA de régimen común, pero el causante no residiese en ningún país del EEE, la competencia será estatal y se aplicará la normativa estatal sobre el valor de los bienes situados en todo el mundo

Las disposiciones que se encuentran en el cuadro, son la consecuencia directa de la sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014. Anteriormente a esta sentencia la normativa aplicable era la estatal para todos los casos, excepto para los que fuese un causante y sujeto pasivo residente en España, que se aplicaría la normativa autonómica.

Esta modificación viene establecida en la disposición adicional 2ª de la LISD<sup>27</sup>, y consiste en el cambio de los puntos de conexión que unían a los no residentes con la normativa estatal por otros que les conectarán con las diferentes normativas de la CCAA. Aunque en lo referido al rendimiento del impuesto sigue siendo competencia estatal, y no se prevé la cesión a las

<sup>26</sup> Escribano López, F. (2011). *El Impacto del Derecho de la UE en el Poder Tributario de las CCAA*. Navarra: Aranzadi. (págs. 145-147)

<sup>27</sup> Disposición Adicional Segunda LISD: "Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado"

CCAA, es difícil de entender qué motivos encuentra el Estado para no ceder la tributación de los no residentes a las CCAA, si de este modo parecen tambalear los principios de “autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal”<sup>28</sup>.

De vuelta al contenido del cuadro, éste resulta muy clarificador para todos aquellos que cuenten con grandes fortunas, posean diferentes inmuebles alrededor del mundo o tengan distintas nacionalidades. Además, se añade otra cuestión controvertida, que es cómo determinar el lugar de residencia. La anterior ley a la actualmente vigente, (Ley 21/2001 de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo Sistema de Financiación de las CCAA de régimen común), se pronunciaba sobre el tema en sus artículos 20 y 24, pero para muchos autores era un punto muy mal resuelto. Parecía entenderse que para aplicar una determinada normativa autonómica era necesario vivir en ella al menos cinco años.

Las resoluciones vinculantes de la Dirección General Tributaria, (DGT), han tenido que interpretar, en multitud de ocasiones, lo referido a los cinco años previstos en el artículo 24.5 de la ley 21/2001. En una de ellas<sup>29</sup>, explica cómo el requisito del periodo de cinco años es necesario complementarlo con una interpretación teleológica de la norma. La finalidad de dicho precepto era evitar cambios de residencia que persiguiesen simplemente una disminución de las cargas fiscales. Por tanto, la regla establecida estaría prevista para aquellos casos en los que los sujetos pasivos residentes en España hubiesen cambiado de residencia en años inmediatamente anteriores a la transmisión, fijándoles la condición de residencia de al menos un quinquenio en dicha Comunidad.

El artículo 28 de la Ley 22/2009, es el que recoge ahora esto, con una leve modificación, pues determina que el lugar de residencia es el de la CA en que el causante haya vivido el mayor número de días durante los cinco años inmediatamente anteriores a la fecha del fallecimiento. Para establecer el período de permanencia se computan las ausencias temporales. Y salvo

---

<sup>28</sup> Mosquera Pena, J. A. (2017). *Los Puntos de Conexión en los Impuestos Cedidos*. Vigo: EIDO.

<sup>29</sup> Resolución Vinculante de la DGT, número: V2295-06. Donación de participaciones a menores de 2 y 3 años de edad, nacidos y residente en la Comunidad de Madrid.

prueba en contrario, se supondrá que una persona física permanece en el territorio de una CA, cuando en dicho territorio se sitúe su vivienda habitual.

Un cambio que anteriormente ya producía dudas interpretativas y ahora tampoco está mejor redactado. No existe una exigencia de residir cinco años en una determinada CA para que sea aplicada la normativa autonómica. Es el caso por ejemplo de un residente en Cantabria durante el último año de su vida, que procedía de Berlín donde había residido la mayor parte de la misma. Si interpretamos la norma, esta transmisión le sería aplicada la normativa cántabra, pues es en la CA donde ha residido mayor número de días en el periodo de cinco años.

De manera adicional, establece que si no fuese posible determinar la residencia habitual de este modo, deberá fijarse en el lugar donde radicase el centro de intereses del causante, entendiéndose éste como el territorio donde hubiese obtenido mayor cantidad de renta gravada por el IRPF. Subsidiariamente, se establece que, en caso de no ser posible situar la residencia con ninguno de los dos métodos anteriores, se fijará en el lugar donde se hubiese presentado la última declaración de la renta.

## **5. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y LA DOBLE IMPOSICIÓN EN LOS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA.**

### **5.1 LAS PROPUESTAS PARA CORREGIRLA.**

La política fiscal europea es limitada, al ser la regulación en materia fiscal competencia exclusiva de los Estados miembros, y es lo que se denomina fiscalidad directa. Sin embargo, tiene mayor potestad normativa en materia de fiscalidad indirecta, la cual estaría constituida por la regulación en materia de libertad de movimiento, tanto de mercancías como de prestación de servicios, así se establece en los artículos 63 y 56 del TFUE. En el ámbito de la fiscalidad directa, como apunta el derecho europeo<sup>30</sup> en el artículo 113 del

---

<sup>30</sup> (Oficina de publicaciones de la UE, 2019) Eur-Lex. Fiscalidad. Obtenido de [https://eurlex.europa.eu/summary/chapter/taxation.html?locale=es&root\\_default=SUM\\_1\\_COD\\_ED%3D21](https://eurlex.europa.eu/summary/chapter/taxation.html?locale=es&root_default=SUM_1_COD_ED%3D21).

TFUE<sup>31</sup>, se establece la pretensión de la Unión por armonizar las regulaciones fiscales entre los distintos países que componen la comunidad europea, especialmente en fiscalidad societaria y personal. Esto se ha trasladado a cada una de las regulaciones nacionales, mediante la adopción de medidas que pretenden disuadir la evasión fiscal, así como la doble imposición.

La doble imposición es un problema, que como según ha demostrado la historia, es difícil de erradicar. El origen proviene de la asimetría, entre otras, en la normativa tributaria sobre transmisiones lucrativas de los distintos países. Una situación que reclama una solución que permita a los crecientes movimientos de capitales circular con los menores impedimentos posibles, al menos, dentro del mercado único de la UE. Más allá de la obstaculización a la libertad de circulación, este escenario provoca situaciones, como las anteriormente estudiadas, en relación a la proliferación de discriminaciones entre residentes y no residentes.

Según M.T Mories Jiménez<sup>32</sup>, la doble imposición puede ser entendida de dos maneras. Por un lado, estaría la doble imposición jurídica, también conocida como doble imposición internacional, que se caracteriza por sufrir, un mismo sujeto, el gravamen de varios países por un idéntico objeto. Sucedería, por ejemplo, en los casos en que una persona posea varias nacionalidades, y cada uno de los países de los que es nacional hubieran establecido distintos puntos de conexión. La solución propuesta por algunos Estados es la aplicación de los Convenios de Doble Imposición (en adelante, CDI).

No obstante, pocos son los países comunitarios que han firmado estos convenios bilaterales. En el apartado A.2 del Anexo se puede comprobar el número de CDI en materia del impuesto de sucesiones que han firmado los Estados miembros, y como se observa España solo cuenta con 3 acuerdos en

---

<sup>31</sup> Artículo 113 (antiguo artículo 93 TCE) del TFUE: “El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia”

<sup>32</sup> Mories Jiménez, M. T. (2015). *Aspectos problemáticos de la doble imposición internacional en el ISD*. En A. C. Truyo, & M. T. Jiménez, Hacienda Pública y Dimensión Internacional de la Riqueza. Valencia: Tirant lo Blanch. (págs. 43-76)

este impuesto, con Grecia<sup>33</sup>, Francia<sup>34</sup> y Suecia<sup>35</sup>. Con igual número cuenta Bélgica pues tiene convenios con Chipre, Francia y Suecia. Estos dos últimos países son los que poseen mayor número de CDI, 11 y 12 respectivamente. El caso de Suecia es singular, pues abolió el impuesto en 1973 y por consiguiente dichos convenios ya no se aplican.

Es cierto que ante la carencia de CDI son muchos los ciudadanos europeos que han intentado eludir esta doble imposición. Cuando no existen mecanismos jurídicos concretos para evitarla, lo han hecho mediante procesos judiciales, alegando la vulneración de los comentados derechos de libertad de circulación y de no discriminación.

Un caso claro es el de la Sra, Block (Asunto Block), residente en Alemania al igual que el causante, era heredera sobre todo de créditos de capital frente a entidades financieras alemanas y españolas y se producía una doble imposición a causa de que la normativa española preveía como punto de conexión la residencia del deudor, es decir, la residencia de las entidades financieras, mientras que la regulación alemana establecía la residencia del causante. La heredera consideraba que se estaba restringiendo su derecho a la libre circulación de capitales. El TJUE mediante sentencia del 19 de febrero de 2009, C-67/08, sentenció que no atentaba contra tal libertad, al considerar que los Estados miembros poseen una autonomía normativa, más allá del respeto al Derecho comunitario, por lo cual no existe “obligación de adaptar su sistema tributario a los diferentes sistemas de tributación de los otros Estados”, para que no se produzca la doble imposición. La sentencia del TJUE razona que la existencia de asimetría en el establecimiento de los puntos de conexión en los países de la UE, no vulnera el principio de libre circulación de capitales, pues cada ciudadano debe de prever que ante la movilidad, se está sujetando a diferentes regímenes jurídicos. Por lo tanto, como se puede comprobar no

---

<sup>33</sup> Convenio con Grecia para evitar la doble imposición referente a los impuestos sobre herencias entre Reino de España y Grecia. Fecha de publicación: 6/03/1919.

<sup>34</sup> Instrumento de ratificación del Convenio entre España y Francia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre la renta e impuestos sobre las herencias. Fecha de publicación: 07/01/1964.

<sup>35</sup> Instrumento de ratificación del Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de Impuestos sobre las Herencias. Fecha de publicación: 16/01/1964.

existe ningún mecanismo en el ordenamiento de la UE para solventar el problema de la doble imposición jurídica.

De igual modo sucede con la conocida como doble imposición económica o doble imposición internacional intersocietaria<sup>36</sup>, caracterizada por gravar, en dos países distintos, un mismo objeto patrimonial, aunque el sujeto pasivo no sea el mismo en los dos casos. Por ejemplo, un país considera que el sujeto pasivo es el transmitente y el otro establece que es el adquirente. Un artículo de J. Martín Román y A. del Blanco García<sup>37</sup>, plasma como motivo primordial de esta doble imposición, la disparidad de puntos de conexión en la normativa del impuesto.

De forma general, los puntos de conexión que han adoptado la gran parte de Estados de la UE, son dos: el criterio de vinculación personal y el criterio de la fuente. El primero de ellos lo que intentar crear es una conexión de carácter personal, entre el sujeto pasivo y el Estado competente para gravar esa transmisión. Este nexo puede tener en cuenta tres circunstancias personales: la residencia, el domicilio o la nacionalidad, y no existe consenso global sobre qué punto de conexión es el más utilizado, aunque el menos utilizado es el aplicado por algunas potencias europeas (Francia, Alemania o Reino Unido), y se refiere al vínculo del domicilio, mientras que el más utilizado es el nexo de la residencia habitual, en vigor en países como España, Dinamarca u Holanda. El segundo de los criterios de vinculación es el de la fuente, el cual permite que un Estado grave elementos patrimoniales, especialmente bienes inmuebles, que se encuentran dentro de los límites de su jurisdicción. Actúa de manera subsidiaria al criterio de vinculación personal, es decir, si existe nexo personal (residencia o domicilio) no se estaría a lo previsto por el criterio de la fuente.

Por las diferentes elecciones tomadas por los países de la UE en relación a qué punto de conexión aplicar a los sujetos pasivos, es ineludible intentar buscar una solución que evite la doble imposición. Como se apuntaba anteriormente, existen varias alternativas, desde el CDI a las declaraciones unilaterales.

---

<sup>36</sup>Falcón Tella, R. (2013). *Derecho financiero y tributario: (parte general)*. Marcial Pons.

<sup>37</sup> Martín Román, J. & del Blanco García, A. (2014). *La Problemática de las Sucesiones Transfronterizas en Europa*. Crónica Tributaria. (pág. 12 y ss)



En primer lugar, se puede establecer el método de la exención<sup>38</sup>, que es una declaración unilateral mediante la cual un Estado se compromete a fijar la sujeción a su impuesto sobre las herencias solamente en aquellos bienes que estén situados dentro de su territorio. Parece que es la solución más radical y posiblemente la más eficaz para evitar la doble imposición, si bien es evidente que los Estados no van a optar por renunciar a un aumento del caudal público si los demás no actúan de igual modo.

Este método de exención, tiene dos modalidades: una integral y otra con progresividad. La integral es lo que anteriormente se ha definido como el método de exención, y la exención con progresividad por la cual, según el artículo 23 A 3 del Modelo de Convenio de la OCDE<sup>39</sup> el Estado se abstendría de gravar los elementos patrimoniales rigiéndose por el principio de territorialidad, pero a cambio podría considerar estos bienes exentos para calcular el tipo de gravamen aplicable a los elementos patrimoniales que no queden exentos, es decir, aquellos que se sitúen dentro de su territorio. Es una modalidad mucho más interesante para los Estados, que consigue solventar también el problema de la doble imposición denominada económica. Por esta razón la mayoría de CDI en los que es parte España ha recurrido a este método de exención con progresividad.

En segundo lugar, existe otro mecanismo que reconoce la deducción por doble imposición, aplicando el método de imputación. Éste consiste en emplear el nexo personal de residencia, permitiendo de este modo que el Estado donde se encuentre la residencia habitual sea el que grave la renta mundial del contribuyente. Como contraste al principio de territorialidad, el Estado somete a tributación los elementos patrimoniales de toda la masa hereditaria, con independencia de la situación geográfica de estos y de igual manera que la exención, este método puede articularse de dos maneras. Por un lado, mediante la imputación íntegra que facilita el que al contribuyente se le deduzca la cantidad tributada en otro Estado, por existir en éste el criterio de

---

<sup>38</sup> Defendido por Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. (2010). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. OCDE.

<sup>39</sup> Artículo 23 A 3 del Modelo de Convenio de la OCDE: “cuando (...), las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuesto en este Estado, éste puede, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente”.

fuente. Se conoce a esta modalidad como “crédito fiscal”, porque si la deducción es mayor que el ingreso a la Hacienda Pública, ésta deberá devolver la cantidad diferencial al contribuyente. Por otro lado, se encuentra la imputación limitada, que surge como mecanismo para suprimir la principal desventaja de la íntegra: que exista mayor deducción que ingreso por parte del contribuyente, y por ello mediante esta imputación limitada se consigue limitar la deducción para que de este modo las arcas públicas no sufran aminoraciones por esta causa. Este mecanismo de imputación, en sus dos modalidades, es el utilizado por países como Bélgica o Luxemburgo.

Un caso práctico de cómo opera el método de deducción, se encuentra en una consulta vinculante de la DGT<sup>40</sup>. Versa sobre una herencia constituida, entre otros elementos patrimoniales, por un bien inmueble situado en Reino Unido. El causante residía en Países Bajos, mientras que su causahabiente era residente en España, además el causahabiente estaba sujeto en España por vínculo personal, la residencia, al no existir un CDI entre el Reino de España y los Países Bajos. En estos casos se aplica subsidiariamente lo previsto en el artículo 23 LISD<sup>41</sup>, que prevé una declaración unilateral por la que establece el método de imputación, por el cual el causahabiente podrá deducirse la cuota pagada en el extranjero por los bienes localizados allí.

Las instituciones europeas han reaccionado ante la doble imposición. La Comisión desde 2011 se ha manifestado mediante diversas Comunicaciones, que giraban en torno a la idea de proporcionar al mercado interior medidas que terminasen con los obstáculos que impedían la libre configuración del mismo.

La primera de ellas fue la relativa a la doble imposición en el mercado único<sup>42</sup>, la cual trataba de recoger un problema patente que había suscitado la

---

<sup>40</sup> Consulta vinculante V2650-13, de 5 de septiembre de 2013.

<sup>41</sup> Artículo 23 LISD: “Deducción por doble imposición internacional. 1. Cuando la sujeción al impuesto se produzca por obligación personal, tendrá el contribuyente derecho a deducir la menor de las dos cantidades siguientes: a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España. b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar”.

<sup>42</sup> Comisión Europea. (2011). *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo. La doble imposición en el mercado único*. Bruselas.

preocupación tanto de los Jefes de Estado<sup>43</sup> y de Gobierno en marzo de ese mismo año 2011, como la de los ciudadanos<sup>44</sup>, pues como explica la Comisión, habrían recogido un número ingente de denuncias en esta última década. Se trataba de una declaración de intenciones, que la Comisión quiso reforzar mediante la proposición de soluciones al caso.

Como se observó con el Caso Block<sup>45</sup>, la legislación de la UE no prohíbe de manera expresa la doble imposición, por lo tanto son los propios Estados los que deben encontrar los mecanismos necesarios para eludirla. La Comisión anunció, en la comunicación anteriormente referida, que emitiría otra que tratase expresamente sobre los obstáculos en la UE al impuesto sobre sucesiones.

Esta nueva comunicación<sup>46</sup> plantea soluciones que no versan sobre la armonización del impuesto, sino más bien de la adaptación y mejora de las medidas ya existentes. El objetivo perseguido es evitar que un contribuyente esté perjudicado por situar su tributación en un determinado Estado Miembro, siendo superior la carga fiscal que soporta a la que le correspondería ante una situación puramente interna. Acompaña la comunicación con una Recomendación<sup>47</sup> más exhaustiva, que lejos de ser vinculante sugiere las líneas de actuación.

---

<sup>43</sup> Conclusiones de los Jefes de Estado o de Gobierno de la zona del euro, de 11 de marzo de 2011.

<sup>44</sup> “Consulta sobre posibles enfoques para abordar los obstáculos fiscales transfronterizos a la herencia dentro de la UE” Disponible en: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/consultation-possible-approaches-tackling-crossborder-inheritance-tax-obstacles-within-eu\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/consultation-possible-approaches-tackling-crossborder-inheritance-tax-obstacles-within-eu_en)

<sup>45</sup> Asunto Block, C-67/08 (TJUE 19 de Febrero de (Asu09)).

<sup>46</sup> Comisión Europea. (2011). *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo. Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE*. Bruselas.

<sup>47</sup> Recomendación de la Comisión, de 15 de diciembre de 2011, relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones (2011/856/UE)

**Cuadro 5.1: Medidas propuestas por la Comisión Europea ante la doble imposición en el impuesto sobre sucesiones.**

<b>Concesión de desgravaciones fiscales</b>	
Desgravación fiscal del ISD aplicado por otro Estado Miembro, sobre bienes muebles e inmuebles de un establecimiento permanente	Desgravación de los bienes: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Inmuebles localizados en otro Estado Miembro.</li> <li>- Muebles que constituyan el patrimonio empresarial de un establecimiento permanente situado en otro Estado Miembro.</li> <li>- Los demás muebles, que no formen parte del apartado anterior, serán gravados por aquel Estado Miembro que muestre mayor vínculo personal con el causahabiente o el causante. Los demás Estados miembros deberán abstenerse de gravar la transmisión.</li> </ul>
Desgravación fiscal cuando el causante y el causahabiente tengan un vínculo personal con diferentes Estados Miembro	El Estado Miembro vinculado personalmente con el causahabiente debe permitir la desgravación del impuesto de sucesiones ya satisfecho en el Estado Miembro al que estuviera vinculado personalmente el causante.
Desgravación fiscal cuando concurren múltiples vínculos personales de una misma persona.	Los Estados miembros vinculados personalmente con una misma persona deben aprobar, mediante mutuo acuerdo, en un CDI o en otros acuerdos bilaterales cuál de esos Estados aplicará la desgravación, teniendo en cuenta que otro de ellos tiene un vínculo personal más estrecho con la persona en cuestión.

Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos de la Recomendación

La diferencia de trato fiscal establecida en esta Recomendación en torno a los bienes muebles tiene, según J. Ramos Prieto<sup>48</sup>, una causa fundamental, y es que considera que tras los pasos seguidos por los establecimientos permanentes en el marco europeo sería más adecuado asimilar sus bienes muebles al régimen previsto para los inmuebles. Ello es debido principalmente a la poca movilidad de este tipo de bienes integrantes del patrimonio de un establecimiento principal.

La Recomendación establece, asimismo un límite temporal para la desgravación de 10 años desde el último plazo para el pago del ISD. Además, introduce el requerimiento de un seguimiento continuado por parte, tanto de los Estados como de la propia Comisión.

## **5.2 LA REGULACIÓN DEL IMPUESTO EN LOS DIFERENTES ESTADOS MIEMBROS DE LA UE**

La UE ha intentado que se produzca una integración fiscal de todos los Estados miembros, con el objetivo de conseguir el deseado mercado único<sup>49</sup>. Sin embargo, la cooperación y coordinación entre países no parece materializarse, quizás sea debido a que ningún país desea renunciar al volumen de ingresos públicos que supone tener una política fiscal rígida con respecto a las sucesiones transfronterizas, y puede decirse que la utilización de la competencia, en materia tributaria, con el fin de atraer capitales ha sido una práctica habitual.

No toda la política fiscal de la UE es escasa, pero según apunta R. Poza Cid y M. Santaella Vallejo<sup>50</sup>: “en el ámbito de la fiscalidad directa las posibilidades de armonización son más limitadas que en la fiscalidad indirecta por la aplicación de otros principios adicionales. El artículo 115 del TFUE prevé que la actuación comunitaria se producirá sólo cuando la fiscalidad incida directamente en el funcionamiento del mercado interior. Otra limitación añadida

---

<sup>48</sup> Ramos Prieto, J., Macarro Osuna, J. M., & Martín Rodríguez, J. (2018). *La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea*. Pamplona: Aranzadi. (pág. 425)

<sup>49</sup> Comisión Europea (2017) *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo. Mejorar el mercado único: más oportunidades para los ciudadanos y las empresas* Bruselas.

<sup>50</sup> Poza Cid, R., & Santaella Vallejo, M. (2010) . La Coordinación de la Fiscalidad Directa en la UE. *Crónica Tributaria*, (págs:199-219).

es la que deriva del principio de subsidiariedad, dado que se trata de una competencia compartida con los Estados miembros, la intervención comunitaria se deberá producir sólo en la medida en que los objetivos planteados no puedan ser alcanzados mediante una actuación de los Estados miembros”.

Ello ha desembocado en que cada país haya regulado esta materia de maneras muy diferentes. Son dieciocho los países europeos que han mantenido la imposición sobre las sucesiones, como se puede apreciar en el Cuadro 3.2, y diez son los que lo han ido aboliendo<sup>51</sup> durante el transcurso de los años y en función de la coyuntura económica.

**Cuadro 5.2: Puntos de conexión en cada uno de los Estados miembros.**

Estado	Punto de conexión	Estado	Punto de conexión
Alemania	Residencia	Grecia	Domicilio y Nacionalidad
Bélgica	Residencia	Hungría	Residencia y Nacionalidad
Bulgaria	Nacionalidad	Irlanda	Residencia
Croacia	Nacionalidad	Italia	Residencia
Dinamarca	Domicilio	Lituania	Residencia
Eslovenia	Residencia	Luxemburgo	Residencia
España	Residencia	Países Bajos	Residencia y Nacionalidad
Finlandia	Residencia	Polonia	Residencia
Francia	Domicilio	Reino Unido	Domicilio

Fuente: elaboración propia a partir de datos EY. (2017) *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide*.

Como se puede observar el criterio de la nacionalidad, que vincula a una persona al territorio del que es nacional, es el menos utilizado por los Estados miembros. En cambio el criterio de la residencia, el cual vincula a una persona, causante o causahabiente con un determinado territorio teniendo en cuenta el periodo de tiempo que lleva residiendo allí, es el más empleado por los países de la UE. Por otra parte, el criterio del domicilio es mucho más amplio que el de residencia, pues vincula a la persona con el territorio dependiendo si en éste se

<sup>51</sup> Países que no tienen impuesto sobre sucesiones: Austria, Chipre, Eslovaquia, Estonia, Letonia, Malta, Portugal, República Checa, Rumania y Suecia.

sitúa su hogar permanente en el cual ejerce y cumple sus derechos y obligaciones. Estos dos conceptos, residencia y domicilio, han sido históricamente semejantes, y pocos países han establecido una diferenciación clara entre ambos.

Por ello se van a analizar los puntos de conexión de cada uno de los países empezando por aquellos que tienen como punto de conexión el domicilio, seguidamente con los que tienen el de residencia y el de la nacionalidad y por último aquellos que combinan el punto de conexión de residencia o domicilio con el de la nacionalidad. Asimismo, se comentarán las características más destacables de cada uno de los ordenamientos nacionales europeos que regulan el impuesto sobre sucesiones.

Francia, uno de los cuatro países que se rigen por el criterio del domicilio, no establece diferencia entre residencia y domicilio<sup>52</sup>. Considerará domiciliada a una persona cuando ésta posea en el territorio francés su hogar permanente o su centro principal de intereses. Su ámbito territorial lo establece gravando las transmisiones *mortis causa*, cuando el causante estuviese domiciliado en Francia, independientemente de la localización geográfica de los bienes, siempre y cuando se trate de transmisiones de bienes muebles o inmuebles situados en Francia. En el caso de que el causante no estuviese domiciliado en Francia y el causahabiente sí, y lo hubiera estado durante más de seis años, el Estado francés gravará todos los bienes situados en su territorio. Francia se caracteriza por ser una de las naciones con un mayor tipo impositivo para las sucesiones entre padres e hijos.

Análoga situación se produce en Dinamarca que se rige por el criterio del domicilio, aunque sí que diferencia entre residencia y domicilio, pues hace falta domiciliarse expresamente para ser considerado domiciliado del Estado danés. Lo más destacado de este país en materia de sucesiones, es que tiene establecido un tipo de gravamen fijo del 15%. De este modo, no considera los vínculos de parentesco un criterio determinante para establecer tipos de gravámenes más bajos para los ascendientes y descendientes.

---

<sup>52</sup>Marín Datorre, M. C. (2017). *Competencia Fiscal Del Impuesto Sobre Sucesiones En La Unión Europea Y En España: Análisis Comparativo Y Problemática Planteada*. Cartagena: Universidad Politécnica de Cartagena (pág. 33)

Reino Unido se rige también por el punto de conexión del domicilio considerando domiciliado a aquel que, aun habiendo cambiado de domicilio a otro Estado, lo haya hecho hace menos de tres años. Lo más destacado de este ordenamiento es que posee un tipo de gravamen fijo, que en comparación con el del país italiano que también opera con él, es diez veces mayor que el italiano, situándose en el 40% de tipo máximo<sup>53</sup>, uno de los más altos de toda la UE.

Los países que se rigen por el punto de conexión de la residencia son: Italia con un tipo de gravamen fijo que, como se apuntaba anteriormente, es diez veces menor en comparación con el que opera en el Reino británico.

El Impuesto de sucesiones del Estado alemán se asemeja al español, en cuanto que los ingresos procedentes del impuesto se atribuyen a cada uno de los estados federales, como hace España con las CCAA Asimismo, los dos países contemplan un tipo máximo de gravamen de las sucesiones de padre a hijos en torno al 30%. El criterio de residencia fue el elegido por Alemania, considerando residente en el territorio a todo aquel que haya permanecido en el mismo durante más de seis meses al año. En el caso de que un residente alemán deje de serlo en el periodo de cinco años antes de su fallecimiento, tendrá la consideración de residente a efectos del impuesto de sucesiones.

El panorama de descentralización de la normativa aplicable, no solo es una realidad en España y Alemania, sino que igual sucede en Bélgica con sus tres regiones, las cuales aplican normativas diferentes. El Estado belga emplea también el punto de conexión de la residencia, aunque solo considerará residente al fallecido que lo haya sido al momento de su muerte. Bélgica destaca por ser el país de la eurozona con mayor porcentaje de ingresos del Impuesto sobre sucesiones sobre el PIB, con un 0,7%, cerca de dicho porcentaje se encuentra Francia con un 0,6%, el resto de países se encuentran en la horquilla de un 0.3-0.1% sobre el PIB. Además el tipo de gravamen máximo es del 30% igual que en el Estado alemán.

Irlanda, es otro de los países que se rige por el criterio de la residencia, estableciendo que para considerar a una determinada persona residente debe

---

<sup>53</sup> Marín Datorre, M. C. (2017). *Competencia Fiscal Del Impuesto Sobre Sucesiones En La Unión Europea Y En España: Análisis Comparativo Y Problemática Planteada*. Cartagena: Universidad Politécnica de Cartagena. (pág. 27)



haber permanecido en territorio irlandés durante más de 183 días. Un periodo que es idéntico al que rige en países como España, Italia o Polonia. Irlanda se caracteriza por contar con un tipo máximo de gravamen muy superior a la media europea, situándose en el 33%. Un tipo impositivo que se establece fijo, como ocurre en su país vecino Reino Unido, en Italia o en Dinamarca.

El resto de países que mantienen el impuesto y que emplean el punto de conexión de la residencia son: Polonia, Luxemburgo, Finlandia, Eslovenia y Lituania. El Estado polaco con un tipo de gravamen máximo del 7%, dos puntos porcentuales mayor que el luxemburgués. Finlandia y Luxemburgo, conocidos por el alto poder adquisitivo de sus ciudadanos, aplican tipos máximos muy distintos para las sucesiones de padres a hijos, pues Finlandia se sitúa en un 20%, esto es, cuatro veces mayor que el previsto en Luxemburgo. Una medida que podría ser una de las razones por las que Finlandia tiene una menor desigualdad de riqueza que Luxemburgo. Lo más reseñable de los países esloveno y lituano, es que gravan las herencias para los parientes más próximos con un tipo de gravamen del 0%.

Dos de los Estados que más tarde se han incorporado a la UE y aún mantienen el ISD son Bulgaria y Croacia. Ambos se rigen por el criterio de la nacionalidad, y con respecto al tipo de gravamen máximo, Bulgaria establece exención para el cónyuge, descendientes y ascendientes; en cambio Croacia contempla un máximo en el tipo de gravamen del 5% para las sucesiones de padres a hijos.

Otro de los casos llamativos con respecto al punto de conexión es el de los Países Bajos que, como se puede observar utiliza un criterio de residencia y nacionalidad. Este país considera residente a todo holandés durante un periodo de diez años desde que su residencia efectiva haya dejado de ser los Países Bajos. Con respecto al significado del criterio de la residencia, es muy similar al resto de países de la UE, pues grava los bienes del causante residente en su país con independencia del territorio en el que se localizan sus bienes. El tipo de gravamen máximo se sitúa en el 20%.

Grecia aplica el criterio de la nacionalidad combinándolo con el criterio del domicilio, lo que implica que grave aquellos bienes que sean integrantes del patrimonio de un griego o de una persona domiciliada en Grecia. Posee un tipo

de gravamen máximo de un 10% para los parientes más cercanos. Hungría también se rige por el principio de nacionalidad combinándolo con el criterio de residencia, y aplica un tipo de gravamen máximo mucho más alto que el del Estado griego, situándose concretamente en un 21%.

En conclusión, se podría recopilar todo lo analizado en este apartado 5.2 en el siguiente cuadro:

**Cuadro 5.3: Puntos de conexión y Tipos Máximos de Gravamen a nivel europeo.**

Domicilio		Residencia	
País	TMG	País	TMG
Francia	45%	Italia	4%
Dinamarca	15%	Alemania	30%
Reino Unido	40%	Bélgica	30%
Nacionalidad		Irlanda	33%
País	TMG	Polonia	7%
Bulgaria	0%	Luxemburgo	5%
Croacia	5%	Finlandia	20%
Nacionalidad y Residencia		Eslovenia	0%
País	TMG	Lituania	0%
Países Bajos	20%	Nacionalidad y Domicilio	
Hungría	21%	País	TMG
Fuente: elaboración propia.		Grecia	10%

## 6. EL IMPUESTO DE SUCESIONES EN LOS PAÍSES DE LA OCDE.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en lo sucesivo, OCDE) ha emitido infinidad de informes<sup>54</sup> en la última década acerca de la importancia de las políticas fiscales para combatir la desigualdad de la riqueza en todos los países que forman parte de la misma. Pero es una realidad que el aumento de la desigualdad en la redistribución de la riqueza es cada vez más pronunciada que la existente en la redistribución de las rentas.

Los economistas encargados de analizar la desigualdad han explicado que la riqueza termina generando más riqueza, provocando que las clases altas se separen cada vez en mayor medida de las más bajas. La desaparición de la clase media es una de las consecuencias de la acumulación de la riqueza en manos de unos pocos, una situación que ha supuesto una alerta social y que las instituciones nacionales y supranacionales deben de intentar corregir.

La OCDE ha propuesto la utilización del impuesto sobre sucesiones como medio para combatir esa desigualdad. Una propuesta que no afecta a los 36 países que la componen, pues como se ha comprobado incluso en el caso europeo no todos los países de la UE mantienen el impuesto. Además no todos los Estado de la UE forman parte de la Organización, pues Bulgaria, Chipre, Croacia, Lituania y Malta están fuera de ella.

Para realizar el análisis de los países de la OCDE se estudiarán los que mantienen la aplicación del impuesto y, pese a ello poseen un alto nivel de desigualdad, demasiado significativa, en términos de riqueza, como para ser considerados países modernos.

Para su elección se ha optado por el criterio del índice de Gini<sup>55</sup>, un indicador que se mueve entre 0 y 1, siendo 0 una total igualdad de riqueza

---

<sup>54</sup> OCDE. (2018). *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*. OECD Tax Policy Studies.

<sup>55</sup> Según la enciclopedia financiera (versión electrónica): "El índice de Gini es una medida de la dispersión estadística desarrollada por el estadístico y sociólogo italiano Corrado Gini que publicó en 1912 su artículo "La variabilidad y mutabilidad". Mide la desigualdad entre los valores de una distribución de frecuencias (por ejemplo, niveles de riqueza). Un coeficiente de Gini de cero expresa la perfecta igualdad donde todos los valores son los mismos (por ejemplo, donde todo el mundo tiene una riqueza exactamente igual). Un coeficiente de Gini de uno expresa la desigualdad máxima entre los valores (por ejemplo, cuando sólo una persona tiene toda la riqueza)".

entre la población y siendo 1 una total desigualdad. Si bien, como es natural, casi todas las economías mundiales se mueven en torno al 0,2-0,4. El objeto de estudio que se va a realizar se va a circunscribir a aquellas que superan el 0,33, pues se considera una cifra indiscutiblemente elevada de desigualdad para las economías modernas. Estos países son: EEUU, Japón, Corea del Sur, Suiza y Turquía. El resto de países que no forman parte de la UE pero sí de la OCDE, como Canadá, Australia, Nueva Zelanda, México, Israel o Serbia, no gravan las transmisiones lucrativas *mortis causa*, por lo que no procede hacer referencia a ellos.

EE.UU se caracteriza por tener un tipo de gravamen máximo muy elevado, pues es el cuarto más alto de toda la OCDE, con un tipo máximo del 40%. El punto de conexión establecido es el domicilio, considerando domiciliada a aquella persona que explícitamente haya mostrado la intención de vivir por un periodo largo en los EE.UU. Los tribunales americanos han sido los encargados de definir mediante qué declaraciones explícitas se considerará que alguien está domiciliado en el territorio americano, aludiendo por ejemplo a documentos que reflejan lo siguiente: declaraciones escritas en testamentos; solicitudes de visado; acuerdos de fideicomiso o escrituras que se hayan podido realizar en el periodo en el que han permanecido en EE.UU. Dejando a un lado, pues, cualquier criterio subjetivo, como la ubicación de su centro de intereses o de su familia.

Sujeta, por tanto, a imposición a todas las transmisiones *mortis causa* de los domiciliados en EE.UU, independientemente de donde se localicen los bienes. Y con relación a los no domiciliados, solo gravará los bienes situados en el territorio americano. Se trata de unas estipulaciones muy semejantes a las previstas en los países europeos, aunque existe una gran diferencia con respecto a ellos, que ha sido duramente criticada, y es que los no domiciliados en EE.UU tributan cuando sus bienes están ubicados en dicho país, pero no pueden beneficiarse de las exenciones previstas para los residentes.

Alan Cole, experto en materia fiscal americana, ha criticado el impuesto de sucesiones, porque considera que es una fuente escasa de ingresos, ya que suponen menos del uno por ciento de los ingresos federales. Además grava en

exceso a aquellos que no pueden acogerse a ninguna exención<sup>56</sup>. Estas críticas van en la línea de defender su poca contribución a las arcas públicas, pero poco tienen que ver con los propósitos redistributivos de la riqueza. Dicho objetivo queda lejos de ser conseguido, pues la tendencia histórica del índice de Gini ha sido siempre muy por encima de los países europeos. Los estados modernos siguen queriendo crear riqueza aunque esta suponga que esté en el poder de unos pocos afortunados, y solo piensan en la supresión del impuesto si éste no aporta ingresos significativos a la Administración pública

En materia de CDI, EE.UU. ha firmado acuerdos sobre el impuesto con 17 países, todos con fecha anterior a los años noventa. Estos países son Australia, Austria, Dinamarca, Francia, Alemania, Finlandia, Irlanda, Grecia, Italia, Japón, Países Bajos, Noruega, Sudáfrica, Suecia, Suiza y Reino Unido.

El siguiente país objeto de análisis por tener un alto grado de desigualdad, es Japón. Éste es el país de la OCDE con mayor tipo de gravamen máximo, que alcanza un 55%. Un gravamen excesivo comparado con la media internacional, pero la causa podría encontrarse en que el 97% de las empresas de dicho país son familiares. Se conocen con el nombre de “zaibatsu”, y entre las más conocidas está Mitsubish. Con respecto a los criterios de sujeción al impuesto de sucesiones japonés, se toman en cuenta el domicilio y la nacionalidad, pues sujeta a imposición a todo adquirente de los bienes de una herencia domiciliado en Japón, independientemente de la nacionalidad del domiciliado. Sin embargo, un nacional japonés que no esté domiciliado en Japón sí estará sujeto a tributación cuando el causante haya estado domiciliado en Japón en algún momento de los diez años anteriores a su fallecimiento. Aquellos que no sean domiciliados tributarán solo por los bienes localizados en territorio japonés.

En términos fiscales Japón define a un domiciliado como aquel que tiene la base principal de su vida en Japón, territorio en el cual ejerce y cumple con sus derechos y obligaciones. Sin embargo, prevé considerar domiciliadas a las personas que, aun estudiando fuera, dependan de un residente japonés, así como a las personas que presten servicios personales en el extranjero por

---

<sup>56</sup>Cole, A. (2015). *Estate and Inheritance Taxes around the World*. Tax Foundation (págs. 2-4)

tiempo inferior a un año. Unas condiciones muy herméticas que se reflejan en sus relaciones con otros países, pues solo posee un CDI en este ámbito sobre sucesiones, con EE.UU, CDI que data del año 1955, y desde entonces no ha firmado ningún otro tipo de acuerdo con ningún otro país.

El tercer país que se analiza Corea del Sur, es también asiático y presenta una desigualdad significativa en comparación con las demás potencias económicas modernas. Este país sigue de cerca la tendencia japonesa relativa al tipo de gravamen máximo, con un 50%. La causa principal de este gravamen es la multitud de imperios empresariales familiares, conocidos como “chaebols”, entre los cuales destacan Samsung, LG o Hyundai. Poseen gran parte de la riqueza del país y ello es un gran atractivo para la Administración Pública, debido a que simplemente con la herencia de la dinastía Samsung se obtendrían cerca de cinco mil millones de euros, esto es el 50% de diez mil millones. Ello teniendo en cuenta que habitualmente lo recaudado con esta figura tributaria representaría un tercio de dicha cantidad. En cuanto, al criterio de sujeción al impuesto sobre sucesiones es el de la residencia, considerando residente a todo aquel que la haya mantenido en Corea del Sur durante un periodo superior a 183 días. La residencia determina, por tanto, el alcance de la sujeción al impuesto surcoreano, y gravará todas las propiedades de un residente, así como los bienes situados dentro del territorio del país que sean objeto de transmisión *mortis causa*. A diferencia de lo que sucedía en Japón, las deducciones y exenciones establecidas para los no residentes no difieren en exceso de las de los residentes. Simplemente los residentes disfrutaban de alguna deducción más beneficiosa. Si se hablaba del hermetismo en cuanto a acuerdos bilaterales en materia fiscal en Japón, Corea del Sur todavía la supera, pues no posee ningún acuerdo o CDI en materia del impuesto sobre sucesiones.

Suiza es el único país del continente europeo que queda por analizar. En comparación con los anteriormente examinados, se caracteriza por un bajo tipo máximo de gravamen, concretamente un 7%. Existe una total descentralización normativa, ya que no hay una regulación a nivel federal, pues los diferentes cantones suizos son los encargados de regular y recaudar el impuesto. El cantón de Schwyz sería el único que habría optado por no gravar

las transmisiones *mortis causa*. El criterio de sujeción es la residencia, y se gravará el patrimonio transmitido por un residente fallecido, salvo los bienes inmuebles que serán gravados con un impuesto especial de transmisiones inmobiliarias. A los no residentes se les gravará solo por los bienes situados en Suiza. Con respecto al resto de la regulación del impuesto, existe una normativa muy similar en los 25 cantones que gravan las sucesiones. Así, se establecen exenciones para el cónyuge y los hijos, y un tipo de gravamen progresivo que depende del grado de parentesco existente entre el fallecido y el heredero. Como sucede en el resto de países, las personas que no poseen vínculos de sangre con el causante están sujetas a una mayor carga fiscal. Además se prevé que los bienes personales y domésticos, objeto de una herencia, no estén gravados. En materia de CDI, Suiza ha firmado, en comparación con los países asiáticos analizados, un mayor número de acuerdos sobre el impuesto de sucesiones. Además, los propios cantones como Zurich y Basel-Stadt, han celebrado sus propios acuerdos fiscales con otros Estados. En total son ocho países extranjeros los que han llegado a firmar un CDI: Austria, Dinamarca (incluidas las Islas Feroe), Finlandia, Alemania, Países Bajos, Suecia, Reino Unido y EE.UU.

El último Estado objeto de análisis es Turquía, un país que en comparación con los estudiados anteriormente posee aún mayor desigualdad económica entre sus ciudadanos, superando con creces los demás índices asiáticos y europeos. Este país se caracteriza por un tipo de gravamen máximo, para parientes más cercanos del causante, del 10%. El criterio de sujeción es la residencia, no distinguiendo entre el concepto de domicilio y residencia, por lo que los residentes turcos están sujetos al impuesto por los activos recibidos en todo el mundo. En el caso de los extranjeros residentes están sujetos al impuesto por los activos mundiales recibidos de ciudadanos turcos y sobre activos ubicados en Turquía recibidos de extranjeros residentes o no residentes. En cambio los extranjeros no residentes están sujetos al impuesto por los activos ubicados únicamente en Turquía. Actualmente en materia de CDI, Turquía no ha firmado ningún tratado con ningún país.

En conclusión, el panorama internacional a nivel de la OCDE muestra, de igual modo que a nivel europeo, que son multitud los países que han optado por la abolición de esta figura fiscal, y quienes la mantienen en sus sistemas tributarios se guían sobre todo por su afán recaudatorio, aplicando elevados tipos máximos de gravamen. Sin embargo, poco se aleja del reflejo europeo pues para ningún Estado resulta ser un mecanismo recaudatorio significativo, ni eficaz para la lucha contra la desigualdad de riqueza.

## **7. CONCLUSIONES**

La evolución del impuesto de sucesiones ha mostrado que nunca ha sido ajeno al debate sobre su supresión. Desde que surgiesen los “oficios de hipotecas”, a finales del siglo XVIII, se han ido sucediendo las diferentes transformaciones del impuesto hasta llegar a la figura actual, plasmada en España por la Ley 29/1987 de 18 de diciembre del ISD (LISD). En el siglo XIX se cuestionó si era justo que los causahabientes con vínculos de parentesco estuviesen sometidos a tributación, por lo que a lo largo de dicho siglo se fueron definiendo las exenciones que afectaron a los descendientes y ascendientes en línea recta. En el siglo XX se fueron introduciendo elementos como la tarifa progresiva, que perdura en la actualidad como consecuencia de la preponderancia de los principios de justicia y equidad fiscal. Con ello puede apreciarse que la regulación actual del impuesto recoge todavía alguna de las reminiscencias procedentes de los periodos anteriores. Sin embargo, hoy en día el impuesto reclama una reforma para conseguir ser más eficaz en el cumplimiento de sus objetivos originarios, y adaptarse a las circunstancias que acontecen en la sociedad actual.

La configuración estatal del impuesto que ha realizado el legislador español en la LISD está guiada por las disposiciones constitucionales que persiguen tanto finalidades fiscales como extrafiscales, y entre ellas las previstas en el Capítulo III del Título I, sobre los principios rectores de la política social y económica, y especialmente en lo previsto en el artículo 40 en lo relativo a la promoción de una distribución equitativa de la renta.

En el trabajo se ha comenzado teniendo como referencia el hecho imponible de la LISD que lo configura como la “adquisición de bienes y



derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio”, y su ámbito territorial de aplicación es todo el territorio nacional, con la salvedad de los regímenes tributarios forales y de los Tratados Internacionales.

Se ha expuesto puesto también de manifiesto en el presente trabajo que el estudio de la estructura del impuesto no resulta completo si no se tiene presente la configuración autonómica, pues las CCAA tienen atribuidas competencias para la regulación de determinados elementos esenciales del impuesto. Son, precisamente, estas cesiones de competencias las que habrían llegado a alterar en exceso la naturaleza originaria de este tributo. Se le achacan al respecto, una total desarmonización del impuesto, que tiene como principal causa la mencionada disparidad normativa.

Desde que se produjese la cesión de impuesto a las CCAA, en 1987, las competencias normativas de estas han debido someterse a los límites previstos en la CE y en la LOFCA. Dichos límites constitucionales son, como se ha puesto en el trabajo: la territorialidad de las competencias en materia tributaria de las CCAA prevista en el artículo 157 de la CE; la prohibición de obstaculizar la libertad de movimiento, tanto de personas como de bienes según el artículo 139 de la CE; así como la igualdad de trato a los ciudadanos españoles, independientemente del territorio en el que se encuentren. Asimismo, el artículo 156.1 de la CE reconoce la autonomía financiera de las CCAA para el desarrollo y ejercicio de las competencias que le hayan sido atribuidas, siempre *“con arreglo a los principios de coordinación la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”*.

Los previstos en la LOFCA y que complementan a los constitucionales son los previstos en el artículo 2.Uno de la LOFCA, sobre la lealtad institucional y la necesidad de que las CCAA mantengan una regulación que consiga integrarse en el sistema tributario, sin alejarse en exceso del resto de normativas autonómicas. Todo ello para evitar que las CCAA utilicen sus competencias con el único objetivo de atraer a contribuyentes de otros territorios. Asimismo, en el artículo 19.Dos LOFCA también se deduce otro límite que deriva de la primacía del derecho comunitario sobre el ordenamiento español. En cualquier caso el Estado puede ejercer las competencias

atribuidas a las CCAA, si fuese necesario para la armonización europea de la normativa.

Estos principios no han podido impedir que las Comunidades hayan utilizado sus competencias normativas en materia fiscal para atraer a contribuyentes con un perfil alto de renta y riqueza. Pues se ha demostrado que la descentralización tributaria provocó, desde finales del siglo pasado, movimientos migratorios entre las distintas regiones del país con la finalidad de soportar menor carga fiscal. La Comunidad de Madrid se habría convertido, a este respecto, en el territorio con mayores ventajas para los contribuyentes de alto patrimonio.

Y es que, el desarrollo normativo de las CCAA es muy dispar debido a que éstas pueden establecer reducciones propias sobre la base imponible o mejorar las establecidas en la ley estatal, y casi todas las Comunidades han mejorado y creado sus propias reducciones. Una situación insostenible, que clama por una adecuación de la cesión y las razones que la sustentan, porque las causas que la legitiman se desdibujan debido a la incoherencia que ha provocado el tratamiento desigual de los obligados tributarios.

Éstos no han sido los únicos problemas que han afectado al ISD, pues a lo largo de estos últimos años han ido surgiendo, entre ellos el trato discriminatorio que cometía España en el tratamiento fiscal sobre los no residentes. La sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 responde a una demanda de la Comisión Europea, la cual afirmaba que la cesión a las CCAA de parte de las competencias normativas del ISD provocaba que éstas otorgasen beneficios fiscales a sus ciudadanos, sin que existiese la misma opción para las transmisiones lucrativas en las que fuese parte un no residente en España. Y además, arguyó que en este caso las transmisiones estaban sujetas a la normativa estatal, la cual no disfruta de los beneficios fiscales propios de las CCAA. Por todo ello, el TJUE declaró el incumplimiento de la obligación de garantizar o no obstaculizar la libre circulación de capitales, previstas en el artículo 63 del TFUE, fallando que se había establecido un trato discriminatorio a los no residentes en el territorio español

No obstante, los comentarios sobre esta sentencia tan trascendental se encaminan hacia la postura de que el argumento del TJUE resulta

insignificante, pues el análisis del tribunal se había limitado a ley 22/2009, del sistema de financiación de las CCAA de régimen común, la cual solo opera de manera complementaria a la regulación estatal, la LISD. Ésta es la normativa central que permite que se descentralice la competencia normativa de ciertos elementos del impuesto, pero no asegura que la regulación autonómica sea más beneficiosa que lo previsto en la estatal, en cuyo caso es discutible la discriminación que se le achaca por el TJUE. No tendría sentido que un no residente tenga un trato diferente al residente, pero es lo que defiende el TJUE, al proteger por encima de todo al no residente. Es evidente que el fundamento de ello es siempre solventar los posibles obstáculos en el movimiento de capitales en Europa, pero no tiene en cuenta que las diferencias de trato se manifiestan también en lo que acontece entre las CCAA españolas.

Todo ello provoca que el poder legislativo español ante este varapalo judicial se haya decantado por una modificación de la ley sólo en los términos que le impone la sentencia, eludiendo una solución mejor, como unificar u homogenizar el ISD o modificar las leyes.

Desde 2014 se han ido sucediendo los pronunciamientos tanto del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional como de la Dirección General de Tributos, sobre la extensión de este tratamiento para los no residentes extracomunitarios, tal y como se ha ido reflejando a lo largo del presente trabajo.

La cesión del impuesto a las CCAA no solo presenta aspectos discutibles en lo relativo a las competencias normativas de las mismas y en su papel en la gestión y liquidación del impuesto, sino que también genera problemas con respecto al alcance de la cesión y con los puntos de conexión. Ello es debido a que la disposición adicional 2ª de la LISD, modificada por el fallo del TJUE en la sentencia de 3 de septiembre de 2014, cambió los puntos de conexión que unían a los no residentes con la normativa estatal, por otros que les vinculan con las diferentes normativas de las CCAA.

De acuerdo con la actual regulación, la normativa estatal será aplicable en los casos en los que el causante no resida en el Espacio Económico Europeo (EEE), sin importar si el causahabiente es residente o no en España.

En el resto de casos en los que el causante sea residente en el EEE, la normativa podrá ser la autonómica o la estatal.

La Ley 22/2009 determina el lugar de residencia en la C.A. en la que el causante haya vivido el mayor número de días durante los cinco años inmediatamente anteriores a la fecha del fallecimiento. Y salvo prueba en contrario, se supondrá que una persona física permanece en el territorio de una C.A, cuando en dicho territorio se sitúe su vivienda habitual o si no fuese posible determinarla así, deberá fijarse en el lugar donde radique el centro de intereses del causante, entendiéndose éste como el territorio donde hubiese obtenido mayor cantidad de renta gravada por el IRPF. Un requisito de permanencia que en la anterior ley ya producía dudas interpretativas, y que ahora tampoco han despejado. La interpretación que parece más adecuada es que no existe una exigencia de residir cinco años en una determinada CA para que sea aplicada la normativa autonómica, de manera que es suficiente con que se haya residido en dicho territorio español inmediatamente antes a la fecha del fallecimiento.

Los problemas que afectan al ISD no se circunscriben solo al ámbito nacional, pues en el ámbito de las relaciones internacionales se lucha contra la doble imposición. Sin embargo, la doble imposición es un problema, que como según ha demostrado la historia, es difícil de erradicar. La asimetría de la normativa tributaria sobre transmisiones lucrativas de los distintos países, origina que se reclame una solución que permita a los crecientes movimientos de capitales circular con los menores impedimentos posibles, al menos, dentro del mercado único de la UE.

La solución propuesta por los Estados es la aplicación de los CDI, pero la realidad es que son pocos los países que han firmado estos convenios, desencadenando que los ciudadanos al no encontrar mecanismos jurídicos concretos para evitar la doble imposición, recurran a procesos judiciales, alegando la vulneración de los derechos de libertad de circulación y de no discriminación, como sucede, entre otros, en el Asunto Block, que se ha expuesto en el trabajo.

La doble imposición es consecuencia, como es sabido, de que los Estados tienen diferentes criterios con respecto a los puntos de conexión. Los

Estados de la UE han optado por los criterios de vinculación personal y de la fuente, lo que ha provocado que si no optan por solucionar la doble imposición mediante CDI, deban hacerlo mediante declaraciones unilaterales. Éstas pueden consistir en un método de exención integral por el que un Estado se compromete a fijar la sujeción a su impuesto sobre las herencias solamente en aquellos bienes que estén situados dentro de su territorio; o bien mediante un método de exención con progresividad, consistente en considerar exentos los bienes para calcular el tipo de gravamen aplicable a los elementos patrimoniales que no queden exentos, es decir, aquellos que se sitúen dentro de su territorio. España es uno de los países que ha utilizado este método de exención con progresividad. Existe también otro mecanismo para solventarlo que es el método de imputación, el cual consiste en emplear el nexo personal de residencia, permitiendo de este modo que el Estado donde se encuentre la residencia habitual sea el que grave la renta mundial del contribuyente. Éste es el utilizado por países como Bélgica o Luxemburgo.

Las instituciones europeas han reaccionado también ante la doble imposición. La Comisión Europea desde 2011 se ha manifestado al respecto, mediante diversas Comunicaciones, que giraban en torno a la idea de proporcionar al mercado interior medidas que terminasen con los obstáculos que impedían la libre circulación de capitales. Hay que tener en cuenta que la legislación de la UE no prohíbe de manera expresa la doble imposición y por lo tanto son los propios Estados los que deben encontrar los mecanismos necesarios para eludirla. Por ello la Comisión Europea propuso a los Estados unas medidas para combatirla, consistentes, fundamentalmente, en la concesión de desgravaciones fiscales.

Sin embargo, las regulaciones del ISD en los diferentes Estados miembros no parecen evidenciar que se haya producido una cooperación y coordinación entre países, y ello quizás sea debido a que ninguno desea renunciar al volumen de ingresos públicos que supone tener una política fiscal rígida con respecto a las sucesiones transfronterizas.

La disparidad de puntos de conexión presentes en los Estados miembros demuestra la falta de armonización. El criterio de la nacionalidad, que lógicamente vincula a una persona al territorio del que es nacional, es el

menos utilizado por los Estados miembros. En cambio el criterio de la residencia, el cual vincula a una persona, causante o causahabiente, con un determinado territorio teniendo en cuenta el periodo de tiempo que lleva residiendo allí, es el más empleado por los países de la UE. Por otra parte, se contempla también a veces el criterio del domicilio, que vincula a la persona con el territorio dependiendo si en éste se sitúa su hogar permanente en el que ejerce y cumple sus derechos y obligaciones, aunque este es el criterio minoritario de la UE.

La situación actual a nivel europeo muestra como el criterio de residencia al ser el utilizado por la mayoría de Estados miembros, éstos han establecido un tipo de gravamen máximo (TMG) para parientes más cercanos del causante, que no alcanza lo previsto por países que tienen el criterio del domicilio.

Francia o Reino Unido, países que utilizan el criterio del domicilio sitúan su TMG por encima del 40%, que en comparación con países que mantienen el criterio de residencia es significativamente superior. En este grupo de Estados, Irlanda sería el que cuenta con un 33% de TMG, y los que tienen una cifra menor son Eslovenia o Lituania, con un 0% de TMG.

El criterio de nacionalidad solo es utilizado por Croacia, Bulgaria y Grecia, y el TMG es mucho menor en comparación con lo previsto en los demás países europeos, pues el máximo valor alcanza el 10%. Un panorama fiscal que cuenta además con casos en los que ciertos Estados han optado por la combinación de varios criterios, como sucede en: Grecia, Países Bajos y Hungría.

Todo ello muestra una estructura fiscal caracterizada por la disparidad y el contraste significativo entre los países que entraron en la UE en primer lugar y los que se han incorporado en las sucesivas ampliaciones de la Unión..

Por otra parte, el ISD en algunos países de la OCDE, como EEUU o Japón, es un instrumento fiscal en el que se contemplaban unos tipos de gravámenes máximos muy elevados, siendo ambos quienes encabezan los valores mundiales más altos, un 40% y un 50% respectivamente. Además coinciden también en la elección de punto de conexión, el domicilio.

Turquía, mediante el criterio de residencia grava las sucesiones, aunque no parece que utilice el impuesto como método de redistribución, pues de todos los países analizados es el que posee mayor desigualdad y asimismo no utiliza un tipo de gravamen máximo elevado en comparación con el resto de países.

En el continente europeo se encuentra Suiza, que cuenta con el criterio de residencia como punto de conexión y un tipo máximo de gravamen del 7%. Al igual que sucedía a nivel de la UE, las críticas sobre esta figura tributaria no cesan, pues hablan de la poca contribución que supone el impuesto a las arcas públicas, y la imperceptible eficacia para combatir la desigualdad en sus sociedades.

La visión global de la situación del ISD muestra cómo la fiscalidad internacional de las sucesiones hereditarias es cada vez menor, debido a que muchos países han optado por la supresión de este instrumento de política fiscal al considerar que el papel que ostenta no es verdaderamente significativo. Un pensamiento que prima cada vez en mayor medida en las sociedades modernas, y que terminará imperando si no se consigue modernizar o actualizar la normativa en materia de transmisiones lucrativas mortis causa.

## **8. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y WEBGRAFÍA**

Banco de España. (2018). *La desigualdad de la renta, el consumo y la riqueza en España*. Working paper 2018/1806. España: Eurosistema.

Capgemini. (2018). WORLD WEALTH REPORT 2018. *Capgemini's 2018 World Wealth Report*.

Carbajo Vasco, D. (2018). *La residencia fiscal en los distintos niveles de imposición: situación actual y perspectivas de futuro*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Chamorro y Zarza, J.A. (2018). *El ISD como paradigma de la competencia fiscal entre CCAA: hacia la necesaria revisión del modelo de cesión*. VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario.

Cole, A. (2015). *Estate and Inheritance Taxes around the World*. EEUU. : Tax Foundation.

- Comisión Europea. (2011). *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo*. Bruselas.
- Comisión Europea. (2011). *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo. La doble imposición en el mercado único*. Bruselas.
- Comisión Europea. (2011). *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo. Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones*. Bruselas.
- Comisión Europea. (2017). *Comisión Europea. (2011). Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo. Mejorar el mercado único: más oportunidades para los ciudadanos y las empresas*. Bruselas.
- Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. (2010). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. OCDE.
- Comité Económico y Social. (2012). *Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo — Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE»*. Diario Oficial de la Unión Europea.
- De la Fuente, A. (2018). *“El cálculo de la recaudación homogénea del Impuesto sobre ISD: una propuesta mejorada”*. Working paper 2018/18. FEDEA.
- Escribano López, F. (2011). *El Impacto del Derecho de la UE en el Poder Tributario de las CCAA*. Navarra: Aranzadi.
- EY. (2017). *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide*. EY.
- Falcón Tella, R. (2013). *Derecho financiero y tributario: (parte general)*. Madrid: Marcial Pons.
- Fernández, J. M. (2008). *Manual sobre sucesiones y donaciones*. Valencia: Tirant lo blanch.
- García de Pablos, J. (2010). *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Problemas constitucionales y comunitarios*. Pamplona: Aranzadi.



- INE. (2016). *Contabilidad Regional Española*. Obtenido de [https://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/operacion.htm?c=Estadistica\\_C&cid=1254736167628&menu=ultiDatos&idp=1254735576581](https://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/operacion.htm?c=Estadistica_C&cid=1254736167628&menu=ultiDatos&idp=1254735576581)
- Julio López Laborda, F. R. (2017). *Movilidad de los contribuyentes de rentas altas en respuesta a las diferencias regionales en los impuestos personales*. Zaragoza : FEDEA.
- L Bermudez, L. P. (2001). *Comentario al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Valladolid: Lex Nova.
- Laborda, J. (2017). *Movilidad de los contribuyentes de rentas altas en respuesta a las diferencias regionales en los impuestos personales*. Zaragoza: FEDAE.
- López Laborda, J.; Rodrigo Saucó, F. (2017). *Movilidad de los contribuyentes de rentas altas en respuesta a las diferencias regionales en los impuestos personales*. Zaragoza: FEDEA.
- Marín Datorre, M. C. (2017). *Competencia Fiscal Del Impuesto Sobre Sucesiones En La Unión Europea Y En España: Análisis Comparativo Y Problemática Planteada*. Cartagena: Universidad Politécnica de Cartagena.
- Martín Román, J; del Blanco García, A. (2014). *La Problemática de las Sucesiones Transfronterizas en Europa*. Crónica Tributaria.
- Menéndez Moreno, A. (2014). *¡Pobres residentes!: (a propósito de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, y del consecuente proyecto de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)*. Quincena Fiscal 19.
- Mories Jiménez, M.T. (2015). Aspectos problemáticos de la doble imposición internacional en el ISD. En A. C. Truyo, & M. T. Jiménez, *Hacienda Pública y Dimensión Internacional de la Riqueza* (págs. 41-73). Valencia: Tirant lo Blanch.
- Mosquera Pena, J. A. (2017). *Los Puntos de Conexión en los Impuestos Cedidos*. Vigo: EIDO.
- Mosquera Pena, J.A. (2018). *Los límites en el ejercicio de las competencias normativas en los impuestos cedidos. Especial referencia a la libertad de*

- residencia. Las recientes sentencias del TSJUE y del TS). Quincena Fiscal .*
- OCDE. (2013). "*Crisis squeezes income and puts pressure on inequality and poverty*".
- OCDE. (2018). *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*. OECD Tax Policy Studies.
- Oficina de publicaciones de la UE. (2019). *Eur-Lex. Fiscalidad*. Obtenido de [https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/taxation.html?locale=es&root\\_default=SUM\\_1\\_CODED%3D21](https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/taxation.html?locale=es&root_default=SUM_1_CODED%3D21)
- Oxfam. (2013). *El verdadero coste de la austeridad y la desigualdad. Estudio de Caso: Irlanda*. Obtenido de <https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/cs-true-cost-austerity-inequality-ireland-120913-es.pdf>
- Oxfam. (2017). *Informe Oxfam; Una Economía para el 99%*. Obtenido de [https://www-cdn.oxfam.org/s3fs-public/file\\_attachments/bp-economy-for-99-percent-160117-es.pdf](https://www-cdn.oxfam.org/s3fs-public/file_attachments/bp-economy-for-99-percent-160117-es.pdf)
- Pérez Royo, F. (2018). *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. Madrid: Tecnos.
- Poza Cid, R., & Santaella Vallejo, M. (2010). La Coordinación de la Fiscalidad Directa en la UE. *Crónica Tributaria*, 199-219.
- Ramos Prieto, J., Macarro Osuna, J. M., & Martín Rodríguez, J. (2018). *La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea*. Pamplona: Aranzadi.
- REAF-REGAF. (2017). *Panorama de la fiscalidad autonómica*. Obtenido de <https://www.economistas.es/Contenido/REAF/Documentos/Panorama2018-WEB-OK.pdf>
- Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas. Agencia Tributaria. (2016). *Informe anual de recaudación tributaria año 2016*. España : Agencia Tributaria.
- Suisse, C. (2017). *Global Wealth Report and Databook*.



## 9. ANEXO

### A.1 El número de desplazamientos de contribuyentes del último segmento de la población más rica entre CCAA.

\*Sombreadas, las CCAA que, en 2012, han recibido más contribuyentes de renta alta que los que han salido de ella. Fuente: Estudio más reciente elaborado por FEDAE a partir del Panel de Declarantes del IRPF.

	Andalucía	Aragón	Asturias	Baleares	Canarias	Cantabria	Castilla-La Mancha	Castilla y León	Cataluña	Extremadura	Galicia	Madrid	Murcia	La Rioja	C. Valenciana	Ceuta	Melilla	Total salidas de la CA '1'
Andalucía	5	9	5	30	0	0	5	1	10	8	11	748	9	1	25	4	5	876
Aragón	4	4	0	0	9	9	1	5	19	0	0	71	0	0	46	0	0	159
Asturias	1	0	10	12	12	12	0	0	22	0	14	125	0	0	10	2	0	208
Baleares	4	0	0	2	0	0	1	0	19	0	0	61	0	0	11	0	0	98
Canarias	32	0	0	2	0	0	0	1	2	1	18	60	0	0	0	0	0	116
Cantabria	0	0	9	0	0	0	0	2	0	0	0	41	0	0	10	0	0	62
Castilla-La Mancha	0	0	0	0	15	0	0	1	2	0	1	299	3	0	37	0	0	358
Castilla y León	26	1	18	0	4	3	13	0	35	1	17	270	1	0	8	0	0	397
Cataluña	17	20	12	5	9	9	7	9	0	4	6	458	3	9	111	0	0	765
Extremadura	39	0	0	10	0	0	1	11	4	0	0	93	3	0	4	0	0	165
Galicia	17	0	0	4	4	19	0	12	0	0	0	169	0	0	4	0	0	225
Madrid	57	9	25	54	30	20	62	71	79	10	100	0	20	0	68	0	0	605
Murcia	2	0	3	0	0	0	0	0	4	0	0	90	0	0	52	0	0	151
La Rioja	0	0	0	10	0	0	0	1	1	0	0	7	0	0	0	0	0	19
Comunidad Valenciana	14	8	0	10	0	0	27	1	18	0	0	130	20	1	0	0	0	229
Ceuta	1	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	10	0	0	0	0	0	13
Melilla	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	10	0	0	0	0	0	11
<b>Total entradas a la CA '1'</b>	<b>215</b>	<b>43</b>	<b>80</b>	<b>178</b>	<b>122</b>	<b>72</b>	<b>117</b>	<b>115</b>	<b>215</b>	<b>24</b>	<b>167</b>	<b>2.642</b>	<b>59</b>	<b>11</b>	<b>386</b>	<b>6</b>	<b>5</b>	<b>4.457</b>

## A.2 Convenios de Doble Imposición firmados por los Estados de la UE en materia del ISD.

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de EY. (2017). *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide*. EY.

Estados Miembros	AL	AU	BE	BG	CH	CR	DI	SQ	ES	ET	FI	FR	GR	HU	IR	IT	LE	LI	LX	ML	PB	PL	PT	RU	RC	RM	SU
1. Alemania,					x		x				x		x														x
2. Austria					x						x	x		x							x				x		x
3. Bélgica					x						x														x		x
4. Bulgaria																											
5. Chipre				x									x								x						
6. Croacia																											x
7. Dinamarca										x																	
8. Eslovaquia																											
9. Eslovenia																											
10. España											x		x														x
11. Estonia							x				x		x														x
12. Finlandia							x				x		x														x
13. Francia											x														x		x
14. Grecia																											
15. Hungría																											x
16. Irlanda																											
17. Italia												x															x
18. Letonia																											
19. Lituania																											
20. Luxemburgo																											
21. Malta																											
22. Países Bajos																											x
23. Polonia																											
24. Portugal																											
25. Reino Unido																											x
26. República Checa																											
27. Rumanía																											
28. Suecia																											
Total de CDI	5	6	3	0	6	1	5	0	0	3	5	5	11	6	2	1	5	0	0	2	5	0	1	6	2	0	12