



**Universidad
Zaragoza**

Trabajo de Fin de Grado

**Aspectos controvertidos del Impuesto sobre
sucesiones y donaciones. En especial, a raíz de la
Sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014**

Autor/a:

Carolina Bonel Burriel

Director/a

Olga Carreras Manero

Facultad de Derecho.

Grado en Derecho.

2017

ÍNDICE

ABREVIATURAS	3
I. INTRODUCCIÓN	5
1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TFG	5
2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA	6
3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO	6
II. ASPECTOS GENERALES DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	7
1. HECHO IMPONIBLE	7
2. LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS. LA RESIDENCIA COMO PUNTO DE CONEXIÓN CON LA NORMATIVA APLICABLE	7
III. ASPECTOS CONTROVERTIDOS DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	9
IV. CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES	21
V. BIBLIOGRAFIA	24

ABREVIATURAS

AEAT Agencia Estatal de Administración Tributaria.

CCAA Comunidades Autónomas.

CE Constitución Española.

IP Impuesto sobre el Patrimonio.

IRPF Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

ISD Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

LGT Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria.

LISD Ley 29/1987 de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Núm Número.

P Página.

PP Páginas.

RISD Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

STC Sentencia del Tribunal Constitucional.

STJUE Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

TC Tribunal Constitucional.

TFG Trabajo de Fin de Grado.

TFUE Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

TJUE Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

TRARA Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

TRIB Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares en materia de tributos cedidos por el Estado.

TS Tribunal Supremo.

TSJ Tribunal Superior de Justicia.

UE Unión Europea.

I. INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TFG

Como es bien sabido, el gravamen del ISD se basa en los incrementos patrimoniales obtenidos a título gratuito por una persona física, ya sea *mortis causa o inter vivos*.

Ahora bien, el mismo no ha estado exento de discusiones doctrinales en relación con su supresión (o no), en la medida en que al asumir las CCAA competencias normativas sobre dicho tributo algunos territorios han decidido suprimirlo o atenuar el gravamen en ciertos supuestos, dando lugar a importantes diferencias entre los contribuyentes del referido impuesto según el criterio de territorialidad.

En este sentido, para una parte de la doctrina existen razones que aconsejan la supresión del ISD, ya que constituye una limitación del derecho de propiedad privada, recae sobre las clases medias y no sobre grandes patrimonios, penaliza la propiedad inmobiliaria y ha perdido el papel redistributivo¹. Por el contrario, un grupo de autores justifican su mantenimiento, entendiendo que la propiedad privada es un derecho limitado constitucionalmente, consideran que se trata de un impuesto justo que cumple su función redistributiva, la neutralidad del mismo puede mejorarse sin suprimirlo y, además, las desigualdades territoriales son consecuencia de la propia autonomía² autonómica.

Siendo esto así, considero interesante estudiar la controversia que genera el ISD, tanto en el plano nacional como en el ámbito comunitario, a raíz de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014.

En el ámbito nacional, estudiaremos la posible vulneración del principio de igualdad, pero no solo el principio de igualdad ante la ley del artículo 14 de la CE, sino también relacionándolo con el artículo 31.1 de la CE, en el cual se proclama que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo inspirado en el principio de igualdad. Por tanto, creo que es interesante relacionar ambos conceptos y ver así si son vulnerados, y lo que opina la jurisprudencia de ello.

¹ CHECA GONZÁLEZ, C., *La supresión del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Materiales para la reflexión*. Marcial Pons, Madrid, 1996.

² CAZORLA PRIETO, L.M., *Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental*, 2008. p 72.

Y en el ámbito comunitario se analizará la sentencia nombrada anteriormente, exponiendo los efectos que ha supuesto su fallo y las consecuencias que se han producido en la legislación patria desde que el TJUE se pronunciara en materia de tributación sucesoria, en relación con los puntos de conexión y los problemas aún existentes, como la posible vulneración de la libertad de libre circulación de capitales, recogido, en el artículo 63 del TFUE.

A este respecto, es preciso indicar que parte de la doctrina se encuentra a favor del fallo del Tribunal puesto que ya habían anunciado que existía una vulneración de la referida libertad cuando en la sucesión existía un componente, ya que parecía evidente la existencia de una restricción carente de justificación de dicha libertad³. No obstante lo anterior, la argumentación seguida por el referido Tribunal no ha convencido a una parte de la doctrina, los cuales han publicado numerosos comentarios críticos sobre la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, los cuales pasaremos a examinar a lo largo de las líneas precedentes⁴.

2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA

La elección del tema las controversias del ISD, tanto en el plano nacional como en el plano de la comunitario, responde al interés por analizar la incansable actualidad que ello desprende, debido a la diferencia de tributación en función de las CCAA. A estos efectos, me parecía un tema interesante para abordarlo en el TFG, ya que es un impuesto desconocido para algunos y lleno de debates y cuestiones de los que no todos somos conocedores. Para mí es el gran desconocido de los impuestos estatales, y seguro que en el día de mañana nos vemos afectados por ello.

3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO

La metodología llevada a cabo en este trabajo parte de la lectura de la STJUE de 3 de septiembre de 2014, puesto que pretendo abordar un examen de las controversias que se producen sobre el ISD a raíz del pronunciamiento del TJUE en dicha sentencia. Junto a lo anterior, he llevado a cabo el estudio de diversos artículos y capítulos de libros de distintos autores, a fin de poder estudiar este tema en profundidad.

³ Autores que ya anunciaron dicha restricción, como FALCÓN Y TELLA(2010);

⁴ SIMÓN ACOSTA,E., "La incompatibilidad del impuesto sobre sucesiones y donaciones con el ordenamiento comunitario", *Actualidad jurídica Aranzadi*, núm 891, 2014, p 3.

II. ASPECTOS GENERALES DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

1. HECHO IMPONIBLE

Pasando ya a analizar los aspectos más generales del impuesto objeto de nuestro estudio en el presente trabajo, es preciso indicar que el artículo 1 de la LISD nos ofrece las características básicas de este tributo al definirlo como un impuesto de naturaleza directa y subjetiva que grava los incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo por personas físicas.

El hecho imponible de este impuesto, tal y como se recoge en sede del artículo 3 de la LISD, no es uno solo, sino que son tres tipos de hechos imponibles diferentes: la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio; la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito o *inter vivos*; la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida en caso de muerte, siempre que el contratante sea persona distinta del beneficiario.

Para nosotros, en el tema que nos atañe, nos interesa el primero de los hechos imponibles que se describen en el artículo arriba mencionado.

2. LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS. LA RESIDENCIA COMO PUNTO DE CONEXIÓN CON LA NORMATIVA APLICABLE

Por su parte, se encuentran obligados al pago del referido impuesto, a título de contribuyentes:

- En las adquisiciones *mortis causa*, los causahabientes.
- En las donaciones y demás transmisiones lucrativas *inter vivos* equiparables, el donatario o el favorecido por ellas.
- Y, en los seguros sobre la vida para caso de muerte del asegurado, el beneficiario.

Los criterios a tener en cuenta para que los obligados tributarios ahora mencionados se encuentren sujetos al ISD, junto a la aceptación de la herencia son: por un lado, la

residencia del causante y, por otro, la situación de los bienes y derechos que integran el hecho imponible.

Siendo esto así, es preciso señalar que la obligación personal de contribuir se regula en los artículos 6 de la LISD y 17 del RISD, los cuales establecen que los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exige el impuesto por obligación personal, con independencia de donde se encuentren situados los bienes o derechos que integren dicho incremento patrimonial⁵.

Por su parte, el artículo 7 de la LISD y el 18 del RISD vienen a recoger las reglas para que se dé el supuesto de obligación real de contribuir, es decir, se aplica a aquellos sujetos no residentes en territorio español pero adquirentes de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, hubieran de cumplirse o ejercitarse en dicho territorio.

En relación con esta cuestión es preciso indicar, desde este mismo instante, que los puntos de conexión del ISD han cambiado desde el 1 de enero de 2015 y todo a raíz de la STJUE de 3 de septiembre de 2014.

Así, los referidos puntos conexión a tener en cuenta para la aplicación de la normativa con la que se tributará son los siguientes:

- En primer lugar, cuando tenga lugar la adquisición de bienes y derechos si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma del territorio español se aplicará la normativa aprobada por la misma.

- Por el contrario, si el causante no hubiera sido residente en España, pero sí en un Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo tendrá que tenerse en cuenta el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España, y si no hubiera ningún bien ni derecho situado en España, se aplicará a los sucesores la normativa de la Comunidad Autónoma en que residan.

⁵ Para ello han de concurrir cualquiera de las siguientes circunstancias: que se permanezca más de 183 días durante el año natural en territorio español., que radique en España el núcleo principal o la base de sus intereses económicos, de forma directa o indirecta, que se trate de personas que por su profesión o cargo no se encuentren en España (misiones diplomáticas, cónsules...) pero sí su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad dependan de aquél.

III. ASPECTOS CONTROVERTIDOS DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Como es bien sabido, el ISD se integra dentro del bloque de impuestos cedidos a las CCAA sobre los que el Estado no solo ha transferido su recaudación, sino que ha ido otorgando facultades normativas y de gestión. Este proceso se consolidó a partir de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y medidas fiscales complementarias y de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de regulación del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, las cuales han permitido que estos entes sean competentes para diseñar el tributo en sus territorios, otorgando amplia capacidad para modificar tarifas, reducciones u otros elementos de su estructura.

De este modo, la fiscalidad española, aunque parte de un mismo tronco común, puede ofrecer diferencias en el tratamiento de la sucesión entre distintos territorios. Este marco legal, si bien ahonda en el principio de autonomía financiera, entraña algunos peligros evidentes desde la óptica tributaria, el principal, sin duda, que se generalicen situaciones de falta de equidad o de desigualdad de ciudadanos simplemente por razón del territorio cuando entre ellos concurren una capacidad de pago similar.

Siendo esto así, una parte de la doctrina considera que la Ley 21/2001, de 27 de diciembre es "la culpable" de originar las principales controversias que sobre dicho impuesto, al propiciarse la desigualdad fiscal⁶.

De este modo es el momento de abordar, a continuación, los principales problemas que se ha generado en relación con este tributo, diferenciando, a estos efectos, entre la esfera nacional y la comunitaria.

1. EN EL ÁMBITO NACIONAL

1.1 LA POSIBLE VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD

Pasando ya a examinar lo que concierne al principio de igualdad, es preciso señalar que el artículo 31.1 de la CE prevé que los españoles se encuentran obligados al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo, inspirado en

⁶ Motivo por el cual, GONZÁLEZ CHECA, C. La supresión del impuesto...cit., aboga por la supresión del ISD y su integración en el IRPF como primera solución o su conversión en un impuesto de las CCAA, como segunda solución.

los principios de igualdad y progresividad. Por tal motivo, dicho precepto debe ponerse en conexión con el artículo 14 de la CE.

En este sentido para RODRIGUEZ BEREIJO, "el principio de igualdad en materia tributaria ha de ser reconducido al principio de igualdad general ante la ley, ya que será difícil realizar la igualdad en el reparto de la carga tributaria si la ley, al configurar los elementos esenciales de la obligación tributaria de un modo arbitrario y no razonable, trata de manera discriminatoria o desigual presupuestos de hecho sustancialmente idénticos"⁷. En lo esencial, la igualdad ante la ley es una de las notas que de manera más destacada componen la noción de la justicia, donde se engloba también la tributaria, como ha señalado GARRIDO FALLA, "igualdad que habrá que entenderse en el sentido de que ante la ley no debe haber trato diferente para los ciudadanos y que es un reflejo en la parcela fiscal del artículo 14"⁸, si bien la diferencia debe ser entendible en términos cuantitativos y también cualitativos.

El TC, por su parte, también se ha pronunciado, sobre este tema, y ha cuidado mucho de establecer una diferenciación entre el principio de igualdad ante la ley y el principio de igualdad en materia tributaria, establecidos en los artículos anteriormente mencionados, ante el sutil paradigma que plantea su aplicación, no siempre fácil de distinguir, ambos preceptos constituyen principios constitucionales diferentes con sustantividad y significado propio entre los que existe una clara distinción estructural, lo cual sintoniza con las afirmaciones del TC en su Sentencia 209/1988, de 10 de noviembre, en la que ha venido afirmando que cuando se trata de igualdad ante la ley tributaria "las determinaciones del artículo 31.1 no pueden dejar de ser tenidas en cuenta"⁹.

Así JARACH, ha afirmado que "la ley misma debe dar un tratamiento igual y que tiene que respetar las igualdades en materia de cargas tributarias, o sea, que los legisladores son quienes deben cuidar de que se dé un tratamiento igualitario a los contribuyentes"¹⁰. Por su parte, PUEYO MASÓ reitera que "el principio constitucional

7 RODRIGUEZ BEREIJO, A., *Igualdad tributaria y tutela constitucional, Un estudio de jurisprudencia, (igualdad tributaria del art. 31.1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*, Marcial Pons, Madrid, 2011.

⁸ GARRIDO FALLA, F., "Algunas cuestiones del Estado de las Autonomías", *Revista de Administración pública*, núm 100-102, fascículo 3, 1983.

⁹ En el mismo sentido, vease la STC 45/1989 de 20 de febrero.

¹⁰ Afirmación de JARACH, D., *Curso superior de Derecho Tributario*, Vol. I, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969.

de igualdad en la ley supone una condición de validez interna de las leyes y una limitación de la competencia legislativa"¹¹.

De acuerdo con todo lo indicado, podemos afirmar, por consiguiente, que tanto el artículo 14 como el artículo 31.1 de la CE prohíben, que en supuestos iguales se otorgue un tratamiento desigual a personas o grupos de personas, salvo que exista una justificación razonable y el trato desigual no resulte desproporcionado.

Ahora bien, no obstante hay que tener en cuenta que no es lo mismo heredar en una CCAA que en otra, pues en algunos territorios hay ciertos privilegios o deducciones y bonificaciones, que producen que exista una considerable desigualdad entre tributar por dicho impuesto en una CCAA u otra¹².

A este respecto, es preciso señalar que las CCAA de régimen común tienen capacidad normativa respecto a aspectos cuantitativos del ISD, pero no sobre los denominados "aspectos definitorios"¹³, ya que, como se ha indicado, se trata de un impuesto estatal y la definición de los actos o negocios sujetos, no sujetos o exentos, corresponden en exclusiva al Estado. De ahí que, precisamente, como consecuencia de dicha capacidad normativa autonómica se hayan producido importantes diferencias en el gravamen, dando lugar a una posible vulneración del principio de igualdad.

En este sentido, consideramos que la intensa proliferación de disposiciones autonómicas que repercuten en el impuesto deja en evidencia el diferente trato que reciben los contribuyentes dentro del territorio español a la hora de pagar sus

¹¹ PUEYO MASÓ, J.A., *El principio constitucional de igualdad tributaria*, en VV.AA., Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a César Albiñana García-Quintana, Vol. I, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, págs. 273 y ss.

¹² No solo los ciudadanos son los que piden que dicho impuesto sea igual, sino que también desde los partidos políticos piden que se armonice dicho impuesto, y que tributar, por ejemplo en Asturias, no sea más elevado que tributar en Madrid.

A modo de ejemplo, cabe destacar el hecho de que, en Baleares encontramos que, en el caso de adquisiciones por descendientes menores de veintiún años la reducción asciende a 25.000 euros, más 6.250 euros por cada año menos de veintiuno que tenga, con el límite de 50.000. Para los descendientes de veintiún años o más, cónyuges y ascendientes, la reducción será de 25.000 euros (artículo 21 TRIB). Por otra parte, en Aragón, en la que se reduce el 100% de las adquisiciones *mortis causa* realizadas por hijos del causante menores de edad, que no podrá exceder de 3.000.000 de euros, y por su parte, se establece también una reducción propia a favor del cónyuge, ascendientes y descendientes (incluso nietos si los hijos hubieran premuerto) de una reducción del 100%, con una serie de requisitos (artículo 131.1 y 5 TRARA).

¹³ GARCÍA DE PABLOS, J.F. *El impuestos sobre sucesiones y donaciones en España, problemas constitucionales*, Aranzadi, Pamplona, 2010.

impuestos¹⁴. Así y, como consecuencia del criterio de conexión en la aplicación del régimen jurídico de este tributo en las diferentes CCAA, se han generado enormes diferencias en la carga fiscal del sujeto en función de donde el causante tuviese la residencia habitual.

Ahora bien, no sólo hay que tener en cuenta el principio de igualdad sino también el principio de justicia tributaria, pues ambos presiden el sistema tributario y simbolizan la formación de los principios de capacidad económica y generalidad, como garantía para que los contribuyentes reciban igual tratamiento impositivo en relación con el establecimiento y aplicación de los tributos. A este respecto, ha venido afirmándose que estas desigualdades tienen su base en la residencia habitual del causante y no en la capacidad económica concreta del adquirente, por ser diferente el gravamen del tributo en una CCAA u otra, condicionando, así, la deuda tributaria derivada de la adquisición *mortis causa*¹⁵.

En definitiva, a nuestro modo de ver la regulación del ISD da lugar a desigualdades evidentes en función de la normativa autonómica que resulte aplicable, amenaza la estabilidad de dicha figura impositiva y deviene en diferentes posiciones doctrinales en favor (o no) del mantenimiento del ISD¹⁶. Así, un grupo de autores que defienden su supresión, lo hacen por considerar que se trata de un impuesto obsoleto e injusto, que afecta exclusivamente a aquellos sujetos que no han planificado previamente la transmisión de la herencia¹⁷.

Ahora bien, otro grupo de autores considera, como CAZORLA PRIETO, ha afirmado que, "las posibles desigualdades que se deriven en la creación de la tributación por parte de los Entes territoriales en referencia a la posición jurídica de los ciudadanos residentes en las distintas Comunidades Autónomas, no deben resultar necesariamente contrarias al principio de igualdad en materia tributaria, ya que este principio no exige un tratamiento uniforme pues resultaría frontalmente incompatible con la autonomía de

¹⁴ BARBERÁN LAHUERTA, M.A. "Presente y futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", *Cuadernos de Información económica*, n. 173, 2003, pp. 73 y 75.

¹⁵ ALONSO GONZÁLEZ, L.M., "La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones". *Instituto de Estudios Económicos*, Madrid, 2001.

¹⁶ MERINO JARA, I., *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Problemas actuales*, Aranzadi, Navarra, 2001, p. 18.

¹⁷ PEÑA ALONSO, J.L., " El ejercicio competencial de las comunidades autónomas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones un debate abierto", *La reforma de los Estatutos de Autonomía*, 2005, pp 507-580.

cada Comunidad Autónoma. Lo que exige por parte del TC es una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales¹⁸.

1.2 LA DOCTRINA DEL TC AL RESPECTO

A este respecto, el TC ha señalado en la STC 37/1987, de 26 de marzo, que "la autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto de autonomía de cada una de ellas".

Por su parte, en la STC de 37/1981, de 16 de noviembre vino afirmándose, respecto al artículo 139.1 de la CE, que el principio recogido en dicho precepto (igualdad de derechos y de obligaciones en cualquier parte del Estado) "no puede ser entendido en modo alguno como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento de la que resulte que, en igualdad de circunstancias, en cualquier parte del territorio nacional se tienen los mismos derechos y obligaciones. Esto no ha sido nunca así entre nosotros en el ámbito del Derecho privado y, con la reserva antes señalada respecto de la igualdad en las condiciones básicas de ejercicio de los derechos y libertades, no es ahora resueltamente así en ningún ámbito, puesto que la potestad legislativa de las CCAA dan a nuestro ordenamiento una estructura compuesta, por obra de la cual puede ser distinta de la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional". En este mismo sentido, la STC 76/1986, de 9 de julio, indicó que las normas estatales y autonómicas "emanan de poderes legislativos distintos, sin que las divergencias eventuales en los criterios del legislador estatal y el legislador autonómico, en el ámbito de sus respectivas competencias, puedan dar base a una pretendida pretensión de igualdad".

Junto a ello, en la STC 150/1990, de 4 de octubre, se afirmó que "Este principio (aludiendo al de igualdad), no impone que todas las Comunidades Autónomas tengan que ejercer sus competencias de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes. Menos aún exige que una Comunidad Autónoma se abstenga de ejercer sus competencias mientras las demás no utilicen las propias equivalentes o mientras el Estado, en uso de las que le corresponden, no establezca unos límites al ejercicio de las competencias autonómicas que aseguren una sustancial igualdad de resultados al llevarse a efecto estas últimas. La autonomía significa precisamente la

¹⁸ CAZORLA PRIETO, L.M., *Comentarios a la Constitución*. Civitas, Madrid, 1985.

capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1,9.2,14,139,149.1.1º de la Constitución, ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales"¹⁹.

Una vez expuesto lo anterior, consideramos junto con el TC, que las diferencias de tributación, siempre que no sean arbitrarias ni injustificadas, no vulnera el principio de igualdad, puesto que ello constituye la propia esencia de la autonomía normativa de las CCAA.

Ahora bien, una cosa es la afirmación arriba puesta de relieve y otra que también entendamos, junto con una parte de la doctrina, que veamos necesaria la reforma del ISD, para buscar una cierta uniformidad tributaria entre los contribuyentes.

2. EN EL ÁMBITO COMUNITARIO

Desde el inicio de la UE y, más en concreto, desde la aprobación del TFUE todos los Estados mientras han intentado cooperar para que haya una unión, cada vez más estrecha, entre los pueblos europeos y mediante una acción común se produzca la eliminación de los obstáculos existentes y así garantizar un desarrollo económico estable, un intercambio comercial equilibrado y una competencia leal. A estos efectos, se pretende reforzar la unidad de sus economías y asegurar un desarrollo armonioso, reduciendo las diferencias entre las diversas regiones y el retraso de las menos favorecidas y de contribuir, mediante una política comercial común, a la progresiva supresión de las restricciones a los intercambios internacionales²⁰.

De acuerdo con ello, España, desde su adhesión al TFUE, debe cumplir dichos parámetros comunitarios recogidos en la citada norma.

¹⁹ En el mismo sentido, véase la STC 186/1993, de 7 de junio y las Sentencias del TS de 4 de octubre de 1984, del TSJ de Valencia de 21 de septiembre de 1994, de Galicia de 11 de octubre de 1994 y de Madrid de 9 de diciembre de 1994.

²⁰ Preámbulo del TFUE.

Así, y como veremos a continuación, en el ámbito de la sucesiones nuestro país ha vulnerado en algunos puntos el referido tratado²¹.

De este modo, los dos principales problemas son los relativos a la doble imposición, y los relacionados con la discriminación fiscal que supone un obstáculo al ejercicio de las libertades de la UE. Con respecto al tema de la doble imposición cabe señalar que la Comisión Europea adoptó una Recomendación en la que se recogían los acuerdos bilaterales celebrados por los Estados miembros para eliminar la misma en las herencias y se centraba en la necesidad de mejorar las medidas para evitarla²².

Y, en relación con la segunda cuestión, es preciso indicar que en España, la reforma del gravamen sobre sucesiones y donaciones se planteó con carácter urgente a partir del año 2010. No obstante, en el año 2004 la Comisión envió una Comunicación a dicho país para que modificase el tributo para los no residentes²³, ya que se consideraba que la aplicación exclusiva de la legislación estatal, sin los beneficios fiscales aprobados por las CCAA, constituía un obstáculo a la libre circulación de las personas y capitales. En este mismo sentido, el 5 de mayo de 2010, la Comisión en el ejercicio de su competencia recogido en el artículo 258 TFUE²⁴, envió un Dictamen motivado a España para que reformara el régimen fiscal aplicable a las sucesiones y donaciones. En él se advertía que el régimen jurídico de tal tributo constituía un obstáculo a la libre circulación de personas y capitales, infringiendo por ello, los artículos 45 y 63 del TFUE, dado que se estaba sometiendo a una carga tributaria mayor a los fondos de los no residentes o a los activos radicados en el extranjero.

Un año más tarde el Estado español seguía sin dar pleno cumplimiento al Derecho de la UE, por lo que la Comisión se vio obligada a emitir un dictamen complementario el 16 de febrero de 2011 con los mismos fundamentos²⁵. En la información ofrecida por la Comisión se hacía mención al régimen de cesión de competencias a las CCAA en lo

²¹ LÓPEZ DIAZ, A., "La amenaza del Derecho comunitario para ciertas deducciones autonómicas en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones", *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2009, p.74.

²² Recomendación de la Comisión Europea de 15 de diciembre de 2011, relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones.

²³ Caso 2004/4090.

²⁴ A cuyo tenor "Si la Comisión estimare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones. Si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo determinado por la Comisión, ésta podrá recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea".

²⁵ Comunicado de prensa de la Comisión Europea: "Fiscalidad: la Comisión insta a España a modificar sus normas discriminatorias sobre los impuestos de sucesiones y donaciones".

relativo al ISD, señalando que el resultado era la imposición de una carga menor en el caso de la legislación de las CCAA respecto de la regulación estatal. El problema por tanto, radicaba en relación con los bienes situados fuera de España, con el consiguiente perjuicio de pagar más impuestos que los contribuyentes residentes en España. Se consideraba, por consiguiente, que esta situación suponía un obstáculo a la libre circulación de personas y capitales.

De acuerdo con ello, la Comisión se centraba en una violación de lo que podría considerarse el concepto económico de libre circulación de personas que va unido al ejercicio de una actividad económica, como trabajador empleado, autónomo, proveedor o consumidor de un servicio. Se trata, por tanto, de una de las libertades fundamentales de la UE y vinculada al mercado común²⁶.

Así, y, debido a la ausencia de cumplimiento por parte del Estado español a las exigencias de la Comisión Europea, la misma decidió en 2011 remitir el asunto al TJUE (C-127/12) conforme a lo establecido en el artículo 258 del TFUE, considerando que el sistema fiscal español en materia de ISD suponía un obstáculo para la libre circulación de capitales, y alegando una violación, en este caso, de los artículos 21 y 63 del TFUE²⁷.

El TJUE ha cumplido su función de la tutela de las libertades fundamentales, conformando un cuerpo jurisprudencial al hilo de los pronunciamientos dictados sobre supuestos en los que los Estados miembros han introducido diferencias de trato fiscal, en función del lugar de residencia del causante o herederos, o de localización de los elementos patrimoniales.

Prueba de lo anteriormente comentado, y principalmente de lo que nos interesa ahora, es la STJUE de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España, donde se concluye que la regulación española del ISD discrimina a los no residentes en España, pero residentes en otros Estados miembros de la Unión y se opone, por ello, al Derecho comunitario.

Como puso de manifiesto la Comisión Europea en el procedimiento de infracción iniciado contra España con carácter previo al recurso ante el Tribunal de Luxemburgo,

²⁶ DEL VALLE GÁLVEZ, A. "La libre circulación de trabajadores" *Derecho comunitario material*, McGraw-Hill, 2000, p 96.

²⁷ Comunicado de prensa de la Comisión Europea: "Fiscalidad: la Comisión lleva a España ante el TJUE por sus normas discriminatorias en materia de impuestos sobre sucesiones y donaciones".

el hecho de que la LISD, no permitiera a los no residentes, contribuyentes por obligación real, aplicar los beneficios fiscales (reducciones de la base imponible o deducciones y bonificaciones de la cuota) o, en general, las minoraciones de carga fiscal (tipos de gravamen o coeficientes multiplicadores más reducidos que los previstos en la normativa estatal) aprobados por las CCAA para los residentes en España supone una vulneración de la libre circulación de capitales del artículo 63 del TFUE. Otro tanto sucedía respecto de los residentes en territorio español, contribuyentes por obligación personal, que adquieren bienes y derechos de un causante no residente, pues tampoco en este supuesto podían acogerse a la normativa autonómica

A este respecto, nuestro legislador tuvo una reacción a raíz de la STJUE de 3 de septiembre de 2014, y realizó una modificación de la LISD a través de la Ley 26/2014 de 27 de noviembre, con el fin de fijar nuevos criterios de sujeción para reconocer a los no residentes en España, que tengan su residencia habitual en otro Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo, el derecho a aplicar la normativa de la CCAA con la que la transmisión lucrativa tenga un vínculo personal o real más estrecho. A estos efectos, se prevén reglas específicas tanto para las transmisiones *mortis causa*, como para las transmisiones *inter vivos*.

Siendo esto así, y hasta la entrada en vigor de dicha reforma, la problemática se centraba, por tanto, en las deducciones y bonificaciones sobre la cuota establecida por la mayoría de las CCAA y que, por su naturaleza de medidas autonómicas, resultaban inaplicables a los contribuyentes por obligación real²⁸, aunque se encontrasen en situación análoga a la de los residentes.

Pero la problemática se acrecentaba en relación con las deducciones y bonificaciones sobre la cuota establecidas por la mayoría de las CCAA, que resultaban inaplicables a los contribuyentes por obligación real. El grado de discriminación y, por ende, de contravención del Derecho europeo, varía en función de las mayores o menores desgravaciones reguladas por la Comunidad Autónoma en cuestión, encontrándonos por ejemplo, ante la ausencia de discriminación alguna entre residentes y no residentes

²⁸ Como es sabido, para determinar el punto de conexión en el ámbito territorial de una CCAA de régimen común, tanto para las adquisiciones *mortis causa* como para las *inter vivos*, ha de darse con carácter previo la condición de residente en España, de forma que el marco normativo aplicable a un contribuyente no residente, que tributa por obligación real en el ISD será siempre el estatal. En esta línea, entre otras, véase las contestaciones de la Dirección General de Tributos de 5 de septiembre de 2006 y 11 de abril de 2008.

cuando el causante hubiera tenido su última residencia en Canarias o Extremadura; o ante situaciones de flagrante discriminación, en lo que atañe a parientes de los Grupos I y II, cuando el causante residiera en Asturias, Baleares, Cantabria, Castilla La Mancha, Cataluña, Madrid, Murcia, La Rioja y Comunidad Valenciana, al margen de otras CCAA en las que también asistiríamos a un distinto trato fiscal.

En este punto, haré un análisis de la STJUE de 3 de septiembre de 2014, destacando, en primer lugar, que el TJUE confirmó el incumplimiento por parte de España de sus obligaciones conforme a los artículos 63 del TFUE y del 40 del Acuerdo del Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992²⁹, que recogen la prohibición de restricciones a la libre circulación de capitales, pero no así del artículo 21 TFUE que también fue alegado, empero, por la Comisión Europea en su demanda³⁰.

A este respecto el fallo de dicha sentencia declara contrario al principio de libre circulación de capitales "las diferencias en el trato fiscal de las donaciones y sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste". Así, se afirma que existe una clara vulneración del principio de libertad de capitales en el hecho de que los beneficios fiscales aprobados por las CCAA no pudieran ser disfrutados por los residentes de otros Estados³¹.

A estos efectos, el establecimiento de diferencias por motivos de residencia o por el país donde se encuentren los bienes fue considerado por la Comisión como un régimen fiscal discriminatorio, el cual obstaculiza la libre circulación de personas, aunque el TJUE estimó que la Comisión no había acreditado en qué manera afectaba la legislación estatal al ejercicio de dicha libertad, ni la existencia de un nexo entre dicha normativa nacional y el artículo 21 TFUE³².

Junto a lo anterior, es preciso tener en cuenta que la STJUE de 3 de septiembre de 2014 no va referida directamente a la normativa de las CCAA, sino a la Ley 22/2009, de

²⁹ En virtud del cual se establece que el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas entre las Partes Contratantes las restricciones de los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros, así como las discriminaciones por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales.

³⁰ Sobre la libre circulación de personas.

³¹ En relación con esta cuestión puede consultarse la siguiente sentencia del TJUE de 17 de octubre de 2013 (Asunto C-1811/12, *Welte*).

³² RAMOS PRIETO, J. *Derecho y fiscalidad de las sucesiones mortis causa. En España: una perspectiva multidisciplinar*, Aranzadi, Pamplona, 2016.

18 de diciembre, de cesión de tributos, cuyo artículo 32 regula los puntos de conexión. Así dicha sentencia apunta que "únicamente está en discusión en este asunto el criterio de conexión previsto por la legislación española, que permite la aplicación de reducciones fiscales en los supuestos en los que los sujetos pasivos residen en el territorio de esas CCAA o cuando el bien inmueble está situado en el territorio de estas".

Por otro lado, de la sentencia citada no se deriva que la legislación estatal en materia de ISD sea discriminatoria por sí misma, sino que el efecto de discriminación deriva de la configuración del sistema tributario en su conjunto y de la descentralización de nuestro Estado cuando entra en juego algún elemento comunitario en el tributo. De este modo, el ejercicio de las competencias cedidas a las CCAA puede conllevar una vulneración del Derecho de la UE solo si el efecto que genera perjudica la libre circulación de capitales³³, en la medida en que no se reconocía al no residente el derecho a elegir el régimen jurídico aplicable, ni la normativa más favorable..

En sumo, y como consecuencia más importante, la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 no limita sus efectos a los sujetos pasivos no residentes, es decir, contribuyentes por obligación real de contribuir en el ISD. Ahora bien, en mi opinión el efecto de dicha sentencia debería extenderse a cualquier supuesto derivado de la aplicación íntegra de la legislación estatal, en las que no pueda aplicarse los beneficios fiscales aprobados por las CCAA , por ejemplo cuando en la sucesión intervenga un elemento internacional(no estrictamente comunitario), esto es, un tercer estado.

3. CAMBIOS EN LA REGULACIÓN ESPAÑOLA TRAS LA SENTENCIA DEL TJUE DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014

Con el pronunciamiento de la STJUE de 3 de septiembre de 2014 no se ha llevado a cabo una reestructuración específica de los puntos de conexión y no se ha modificado la literalidad de los artículos 6³⁴ y 7³⁵ de la LISD, pero sí que se recogen nuevos puntos de conexión en la Disposición Adicional segunda de la LISD.

³³ Ha de tenerse en cuenta que en muchos casos las reducciones y deducciones pueden alcanzar hasta el 99% quedando la carga tributaria prácticamente suprimida.

³⁴ Donde se regula la obligación personal de contribuir.

³⁵ El cual se recoge la obligación real de contribuir.

De acuerdo con ello, se prevén cinco nuevos puntos de conexión que permiten al residente en un Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo aplicar la normativa propia de la CCAA con la que presenta una mayor vinculación

En este sentido, es preciso tener en cuenta que si en las adquisiciones *mortis causa* el causante era residente en un Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo distinto de España, se arbitra una conexión principal y un regla subsidiaria, la cual que se aplicará en el supuesto de que no entre en juego el punto de conexión principal. El punto de conexión principal es la CCAA competente para conocer del tributo donde se encuentre el mayor número de bienes y derechos situados en España,; en caso contrario se atenderá al lugar de residencia del causahabiente.

Por otro lado, cuando en las adquisiciones *mortis causa* el causante fuese residente en una CCAA y los contribuyentes residentes en un Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo, la CCAA competente será la de la residencia del causante.

IV. CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES

De la jurisprudencia del TJUE en relación con el artículo 63 del TFUE y el gravamen sobre sucesiones y donaciones puede afirmarse que, salvo en situaciones objetivas justificadas, los Estados miembros no pueden dar un trato fiscal menos favorable a los herederos o causantes no residentes, o por el contrario vulneraría la libre circulación de capitales.

Y es por esto que España debe adaptar su legislación, en realidad, no debe adaptarla, sino que, debe respetar dichos preceptos del TFUE por el hecho de pertenecer a la Comunidad europea. Es decir, los herederos extranjeros residentes en un país de la UE deben de obtener las mismas deducciones y bonificaciones que los españoles, cuando hereden de un causante español.

Como consecuencia de la regulación del ISD como ya he dicho contraria al Derecho comunitario y a raíz de la STJUE de 3 de septiembre de 2014 se han modificado los puntos de conexión del citado tributo para que resulten conformes al ámbito comunitario.

Los principales problemas que se derivan de la articulación de los nuevos puntos de conexión ya fueron puestos de manifiesto por Herrera Molina durante la tramitación de la disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre. Así expuso con total claridad que "la solución propuesta en la enmienda no es suficiente para respetar el artículo 63 TFUE ni la STJUE Comisión v. España de 3 de septiembre de 2014, C-127/12. Para empezar sería necesario que el legislador extendiera la norma a los países terceros con los que España ha firmado un Convenio de intercambio de información relativo al ISD"³⁶.

Ahora bien, como resulta evidente, el TJUE no puede entrar a conocer de asuntos en los que no intervenga un elemento comunitario, por lo cual, a mi juicio, las discriminaciones y la posible vulneración del principio de igualdad seguirán existiendo si la sucesión afecta a un no comunitario.

³⁶ HERRERA MOLINA, P.M., *Las enmiendas parlamentarias al Impuesto sobre sucesiones siguen quebrantando el Derecho de la Unión Europea*, 2014, *ECJ Leading Cases. Tributos, gasto público y crisis del Estado de Derecho*.

Por ello, entendemos, *lege ferenda*, que debería modificarse la regulación del ISD a estos efectos, y extender estos nuevos puntos de conexión a los países terceros con los que España haya firmado un Convenio de intercambio de información.

Por otro lado, bajo mi punto de vista, en la legislación nacional se debe realizar una armonización de la normativa que regula el ISD, para que la autonomía autonómica no se convierta en una desigualdad o desfavorecimiento entre los contribuyentes.

No obstante lo anterior mi verdadera posición ante el ISD no es otra que su supresión completa del ámbito tributario, ya que me parece un impuesto injusto para los contribuyentes, varias razones daré para afirmar dicha posición.

En primer lugar, y para mí la mayor razón por la que opino que debería desaparecer del sistema tributario es porque me parece un impuesto sin fundamento, ya que grava aquel patrimonio que se ha dejado en herencia, cuando dicho patrimonio ya ha sido gravado por el IRPF o en el IP del causante hasta el momento de su. Es verdaderamente triste, que muchas herencias se queden en manos del Estado, por el hecho de que los herederos no puedan pagar dicho impuesto y la plusvalía que, asimismo se genera.

Por otro lado, y como ya he expuesto con anterioridad, antepondría la igualdad tributaria de los contribuyentes, a la autonomía de las CCAA, aunque es cierto, que en eso consiste dicha autonomía en poder legislar dentro de los parámetros marcados por la normativa estatal, a mi modo de ver, no tiene sentido alguno, que por un mismo hecho y con una capacidad económica igual, en según qué territorios se pague menos por existir deducciones y bonificaciones que en otros territorios no las hay.

Quiero dejar por último, unas reflexiones de la profesora SÁNCHEZ SANCHEZ, en uno de sus artículos en la *Revista de estudios jurídicos*, "la desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones en España y en la Unión Europea", donde pone de relieve "la falta de armonización puede dar lugar a la supresión del Impuesto, por lo que sería ideal que se adoptara una satisfacción razonable sobre todo en España, que vendría por mantener el impuesto reduciendo su tarifa, para adaptarlo a su carácter censal necesario para la Hacienda nacional, consiguiendo la igualdad en el plano tributario para todos los contribuyentes". Y además "Por otro lado, es un hecho que la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12, Comisión Europea contra Reino de España, ha juzgado al Estado español, pidiéndole que adecue

el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la normativa europea, erradicando las diferencias en el trato fiscal en cuanto a donaciones y sucesiones entre los beneficiarios residentes o no residentes en España. Es decir, que tanto fuera o dentro del territorio español, debe haber armonía en la tributación, así lo exige el principio constitucional de igualdad en materia tributaria, que inspira el Sistema tributario. Además, de igual manera, lo demanda el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su jurisprudencia, que al declarar la norma del Impuesto contraria al Derecho Comunitario y, siendo de obligado cumplimiento, dada su aplicabilidad directa y con efectos desde la misma fecha de su aprobación, llevará al Gobierno español a su regulación de conformidad con el art. 31.1 de la Constitución española de 1978, que preside la igualdad tributaria".

Aunque la profesora SANCHEZ SANCHEZ, no opina del mismo modo que yo, si que dice lo siguiente y que de cierto modo, coincide con lo que he reflexionado sobre ello: " Entiendo, que el impuesto es necesario y también lo es su armonización, no se pretende que sea homogéneo en todo el territorio español, pero sí que mantenga unos cánones o mínimos que marquen la estela a seguir por las legislaciones, pues, si bien se sumergen en la autonomía financiera, lo hacen provocando un proceso de competencia fiscal discriminatoria entre los entes. Su contribución a la redistribución de la riqueza y su aportación como recurso financiero de las Comunidades Autónomas son argumentos suficientes que avalan su presencia en la actualidad. En este marco debe integrarse la reforma global del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que debe conformar una importante regulación mediante la aprobación de una nueva Ley, que lo adecue no solo a la legislación española, sino conciliada también con la legislación comunitaria".

V. BIBLIOGRAFIA

ALONSO GONZÁLEZ, L.M., "La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones". *Instituto de Estudios Económicos*, Madrid, 2001.

BARBERÁN LAHUERTA, M.A., "El comportamiento del impuesto sobre sucesiones y donaciones ante los principios básicos de la imposición". *Revista Asturiana de Economía* nº 32, 2005.

BARBERÁN LAHUERTA, M.A., "Presente y futuro del Impuesto sobre sucesiones y donaciones". *Cuadernos de información económica*, núm 173, 2003.

CAZORLA PRIETO, L.M. *Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental*, 2008.

CHECA GONZÁLEZ, C. *La supresión del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Materiales para la reflexión*. IDELCO. Marcial Pons, Madrid, 1996.

DEL VALLE GÁLVEZ, A. "La libre circulación de trabajadores" *Derecho comunitario material*, McGraw-Hill, 2000.

GARCÍA DE PABLOS, J.F., *El impuesto sobre sucesiones y donaciones en España, problemas constitucionales*, Aranzadi, Pamplona, 2016.

GARRIDO FALLA, F., "Algunas cuestiones del Estado de las Autonomías", *Revista de Administración pública*, núm. 100-102, fascículo 3, 1983.

HERRERA MOLINA, P.M., "Las enmiendas parlamentarias al Impuesto sobre sucesiones siguen quebrantando el Derecho de la Unión Europea", octubre, Año III(2014), *ECJ Leading Cases. Tributos, gasto público y crisis del Estado de Derecho*.

JARACH, D., *Curso superior de Derecho Tributario*, Vol. I, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969.

JUÁREZ, J.M. y GALIANO ESTEVAN, J. *Todo sucesiones*. Wolters Kluwer CISS. Mayo 2015.

LÓPEZ DIAZ, A., "La amenaza del Derecho comunitario para ciertas deducciones autonómicas en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones", *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2009.

MERINO JARA, I., *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Problemas actuales*, Aranzadi, Navarra, 2001.

PEÑA ALONSO, J.L., "El ejercicio competencial de las comunidades autónomas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones un debate abierto", en *La reforma de los Estatutos de Autonomía*, Junta de Castilla y León, España, 2005.

PUEYO MASÓ, J.A., *El principio constitucional de igualdad tributaria*, en VV.AA., *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, Vol. I, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987

RAMOS PRIETO, J., *Derecho y Fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar*. Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2016.

RODRIGUEZ BEREIJO, A., *Igualdad tributaria y tutela constitucional, un estudio de jurisprudencia, (igualdad tributaria del art. 31.1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*, Marcial Pons, Madrid, 2011.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E.M.. *El principio de igualdad en materia tributaria*. Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2016.

SANCHEZ SANCHEZ, E.M., "La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea", *Revista de estudios jurídicos*, núm 15, 2015.

SIMÓN ACOSTA, E., "La incompatibilidad del impuesto sobre sucesiones y donaciones con el ordenamiento comunitario", *Actualidad jurídica Aranzadi*, núm 891, 2014.