

LA IMPOSICIÓN DE LAS HERENCIAS: PROBLEMÁTICA INTERNA E INTERNACIONAL

Aurora RIBES RIBES

*Profesora titular de Derecho financiero y tributario
Universidad de Alicante*

1. GÉNESIS Y FUNDAMENTO ACTUAL DEL IMPUESTO ESPAÑOL SOBRE SUCESIONES

El origen remoto del actual gravamen sucesorio se remonta a la época romana, en cuyo año VI d.C. el emperador Augusto vino a establecer una vigésima sobre las herencias y legados de los ciudadanos¹. Tal gravamen, que recaía sobre todas las transmisiones *mortis causa*, salvo de pobres o de parientes cercanos (línea recta y colateral cercana), tenía por objeto la creación de un fondo militar y la concesión de pensiones a los veteranos. La Ley Julia de *vicesima hereditatium*, propuesta por Octavio Augusto al Senado, vino a consolidar este tributo que, ya en el año 212, se extendió a todos los habitantes del Imperio y se elevó a una décima o diez por ciento.

A lo largo de la Edad Media, la muerte y las transmisiones hereditarias se convirtieron en monopolio de la Iglesia, si bien los señores feudales se hallaban asimismo legitimados para cobrar ciertas cantidades al morir sus vasallos y traspasar sus propiedades a sus descendientes (nuncio, luctuosa, *mortuarium*, *laxatio*, etc.).

Cabe afirmar que el Impuesto sobre Sucesiones en nuestro país fue alumbrado mediante la Real Cédula de 25 de septiembre de 1798, dictada por Carlos IV a fin de lograr la necesaria financiación de la Hacienda Real en sus guerras contra Francia². A esta justificación histórica de naturaleza bélica se sumaron pronto otras razones políticas a favor del tributo, cuyo fundamento residía en la equidad, surgiendo así toda una teoría de la redistribución orientada a evitar la injusticia que entrañaba el obtener unos bienes sin haber realizado esfuerzo alguno para conseguirlos.

1 PESET, M., 1987: 18-20; BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, F., 1970: 73; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, 1977: 11.

2 PESET, M., 1987: 20.

En la actualidad, el gravamen se encuentra regido por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (LISD), y por su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (RISD), cuyo artículo 1 lo caracteriza como directo y subjetivo, subrayando que grava los incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo por personas físicas en los términos previstos en dicha Ley.

Ciertamente, el ISD goza de una honda raigambre en la generalidad de los países desarrollados -a excepción de Australia, Canadá, Estonia, Eslovaquia, Israel, México, Suecia y Suiza³, donde ha sido objeto de supresión-, justificándose su existencia en base a las siguientes razones:

a) Su objetivo redistributivo.

Concebido como un medio para corregir las desigualdades en el reparto de la riqueza, impidiendo la concentración excesiva de la misma, el Impuesto hunde sus raíces en el argumento de la equidad, frecuentemente invocado en la literatura hacendística.

b) Su finalidad recaudatoria.

Consistente en la percepción de ingresos que garanticen el principio de suficiencia financiera.

c) Su carácter complementario respecto del IRPF.

Fruto de la opción legislativa en virtud de la cual el ISD se articula como una figura impositiva tendente a completar el IRPF.

d) Razones político-filosóficas.

La primera aproximación al ISD ha de efectuarse desde una perspectiva filosófica, representada en el pasado por el pensamiento de Harcourt⁴, según el cual “la naturaleza no concede al hombre ningún poder sobre sus bienes terrenales más allá del período de su vida”, y monopolizada hoy en día, ciñéndonos a nuestro país, en lo dispuesto en el artículo 33 de la Constitución Española (CE), que reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia. La transmisión de un patrimonio a los herederos comporta unas

3 Aunque el ISD se ha suprimido en Suiza como impuesto federal, permanece vigente en la mayoría de sus cantones. SCHELLEKENS, M., 2013: 897.

4 Con ocasión de la introducción en Gran Bretaña del hoy reformado *Estate Duty* (Impuesto sobre el activo sucesorio o caudal relicto, en contraposición al denominado *Inheritance Tax*, que grava las porciones hereditarias) en 1894, Sir William Harcourt defendió que el derecho del Estado a la imposición sucesoria era anterior al derecho de los particulares sobre la herencia, bien entendido que este último halla su razón de ser en la ley, siendo el Estado libre para fijar las condiciones de la misma. FERNÁNDEZ-CAÍNZOS, J.J., 1982: 169.

connotaciones políticas evidentes, al depender de la ideología en torno al derecho de propiedad y su dinámica, habiéndose legitimado en esta órbita la existencia del ISD al amparo de razonamientos de justicia social.

2. ASPECTOS CONTROVERTIDOS DE LA TRIBUTACIÓN SUCESORIA A NIVEL INTERNO: PROPUESTAS DE REFORMA.

El régimen actual de imposición de las sucesiones es, sin duda, acreedor de críticas⁵ justificadas que cuestionan su pervivencia en el ordenamiento tributario español. Plena vigencia conservan, en este sentido, las palabras de Fernández-Caínzos que, a nuestro juicio, resumen perfectamente los parámetros en torno a los cuales se centra todavía hoy la discusión sobre la subsistencia o no de este tributo: “Los problemas que afectan a la imposición sobre sucesiones y donaciones vienen, (...), determinados por la acción de tres frentes: las distintas posturas mantenidas por los ideólogos fiscales en torno al tema de la desigualdad, las cuestiones relativas a la eficacia económica de la institución y las funciones de legitimación que se asignan a la misma”⁶.

Sobre la **configuración del hecho imponible** gravitan las primeras dudas⁷, relativas al carácter respetuoso o no del ISD con el principio de capacidad económica. En efecto, aunque el Impuesto no grava sino el ‘incremento de riqueza disponible’⁸, se observan frecuentemente supuestos incluidos en su hecho imponible -sin perjuicio de los oportunos beneficios fiscales- en los que tal manifestación de riqueza está ausente, tales como la adquisición hereditaria por parte del viudo/a o del hijo del causante de la vivienda familiar en la que ambos convivían, y donde se continúa residiendo tras el fallecimiento del primero, o la adquisición del saldo de una cuenta corriente propiedad del fallecido, pero a la que los herederos accedían por vía de una titularidad indistinta⁹.

No existe en estos casos una mayor capacidad económica de los herederos -susceptible de gravamen- que la que tenían con anterioridad a la sucesión, lo que pone de relieve la excesiva amplitud con que se halla diseñado el hecho imponible, vulnerando, por ende, el principio constitucional de capacidad económica.

5 MARTÍN FERNÁNDEZ, J., FERNÁNDEZ-PICAZO CALLERJO, J.L. Y GARCÍA CARRETERO, B., 2008: 13-14. Donde sintetizan las razones a favor de su supresión.

6 FERNÁNDEZ-CAÍNZOS, J.J., 1982: 174.

7 ROVIRA FERRER, I., 2014a: 261-289.

8 HERRERA MOLINA, P.M., 1998: 374-375.

9 ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, 2003: 15.

Numerosas críticas ha concitado, igualmente, el **sistema de presunciones** contenido en la LISD, cuya utilización como auxiliar de la gestión tributaria responde, a juicio de la práctica unanimitad de la doctrina¹⁰, a una época ya superada. La facilidad con que pueden evitarse y el posible atentado a la tutela efectiva -dada la dificultad que para el contribuyente de buena fe supone en ocasiones aportar la prueba en contrario-son, asimismo, razones adicionales en contra del abuso de esta técnica en la normativa reguladora del ISD.

La proliferación de presunciones legales en los artículos 4 (atinentes al hecho imponible), 11 (adición de bienes) y 15 (ajuar doméstico), carece de fundamento en nuestros días, máxime si se tiene en cuenta que el carácter complementario y la coordinación de este Impuesto con el IRPF y con el IP posibilitan -entre otros medios- el control sobre las transmisiones patrimoniales, de lo que se colige que una adecuada gestión y coordinación de los mismos se reputaría más eficaz que el empleo de las presunciones¹¹. A mayor abundamiento, el expediente de fraude de ley¹² garantizaría en último término a la Administración Tributaria la existencia de cauces apropiados al objeto de combatir estas conductas.

El uso desmedido de las presunciones contradice, por último, el principio de seguridad jurídica, crítica ésta que cabe hacer extensible igualmente al ámbito de los conceptos jurídicos indeterminados y, en particular, al concepto de 'valor real', utilizado de forma profusa a lo largo del articulado de la LISD y del RISD.

Por otra parte, la aplicación a la cuota íntegra del **coeficiente** multiplicador basado en el **patrimonio preexistente** del beneficiario ha generado, tradicionalmente, opiniones antitéticas entre los autores. Esta polémica medida, contemplada en los artículos 22 LISD, y 44 y 45 RISD, encuentra su génesis en los Informes Meade y Ventejol, justificándose en aquel momento como criterio de redistribución fiscal de la riqueza¹³. La multiplicación de la cuota resultante de la tarifa por un coeficiente que aumenta cuanto mayor es el patrimonio previo del contribuyente, significaría un importante incentivo para

10 Entre otros: ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., 1986: 347; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., 1989: 32, al significar que si bien las presunciones sirvieron como mecanismos de identificación de hechos imponibles en épocas en las que la Administración carecía de medios personales y materiales para realizar una eficaz comprobación e investigación tributarias, las mismas han perdido todo sentido en la actualidad, por lo que su mantenimiento sólo puede deberse a la inercia del legislador; CHECA GONZÁLEZ, C., 1989: 136; BERMÚDEZ ODRIÓZOLA, L., PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., 2001: 283; ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, 2003: 21-24.

11 PEÑA ALONSO, J.L., 1992: 302; CAAMAÑO ANIDO, M.A. Y PEÑA ALONSO, J.L., 2002, 184.

12 CHECA GONZÁLEZ, C., 1989: 138.

13 En la misma línea: MUSGRAVE, P.B., 1981.

que los propietarios de grandes patrimonios los dividieran en muchas partes, a la vez que se presumía una tendencia a legar tales patrimonios a personas con pequeñas fortunas¹⁴.

En este orden de ideas se estructuró, asimismo, la reforma postulada por el Informe Ventejol¹⁵, consistente en la combinación de dos impuestos: a. Un impuesto sobre el conjunto de los activos atribuidos a cada heredero o donatario; y b. Un sobreimpuesto en función de la riqueza de que disponía el beneficiario con anterioridad a la transmisión patrimonial.

Ciñéndonos a la doctrina española, Albiñana García-Quintana¹⁶ se había ya posicionado a favor de esta línea de pensamiento, al entender que el patrimonio preexistente se halla necesariamente conectado con la capacidad económica gravada, tratándose de un impuesto recayente sobre los incrementos patrimoniales.

Nótese, sin embargo, que tanto este último parecer como el planteamiento sugerido en el Informe Ventejol presentan un elemento común explicativo de la medida que se propugnaba: el citado autor expresaba su opinión en una época en la que ni siquiera se sospechaba la futura existencia del IP en nuestro ordenamiento, mientras que la sobreimposición de la herencia pergeñada en el Informe Ventejol se concebía como una imposición extraordinaria de la riqueza de quien recibe la sucesión, que sustituiría al gravamen anual de aquélla a un tipo reducido; esto es, la riqueza del contribuyente únicamente se sujetaría a tributación con ocasión de sus acrecentamientos, causados por la transmisión del patrimonio del difunto al heredero, evitando de este modo los inconvenientes económicos que conllevaría un impuesto anual sobre el patrimonio¹⁷.

A pesar de que la medida técnica apuntada podría apoyarse -como único argumento aceptable- en la distinta utilidad marginal de una porción hereditaria para el beneficiario, según la relevancia del patrimonio que éste ya posea¹⁸, abundan antes al contrario las razones en virtud de las cuales dicho mecanismo debería ser desterrado.

14 MEADE, J.E., 1976. A lo largo de esta obra, el autor desarrolla un catálogo de políticas redistributivas orientadas a disminuir la existencia de desigualdades en la adquisición de la propiedad por herencia. El denominado 'coeficiente por patrimonio previo' se contiene, igualmente, en el Informe que lleva su nombre.

15 Capítulo VI y Conclusión del *Rapport de la 'Commission d'étude d'un prélèvement sur les fortunes'*, 1979: 167-83.

16 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., 1965: 108.

17 INFORME VENTEJOL, 1982: 205.

18 RAMALLO MASSANET, J., 1988: 64 y ss. A favor de esta medida, igualmente: ARIAS VELASCO, J., Y RODRÍGUEZ ROJO, L., 1988: 67.

En primer lugar, se trata de una medida técnicamente deficiente¹⁹, pues aunque no pueda calificarse de inconstitucional, se aprecia una ausencia de adecuación entre la institución empleada y el fin que se pretende conseguir. Diseñado para gravar los incrementos patrimoniales obtenidos a título gratuito, la función del ISD se circunscribe, por tanto, a limitar los efectos de las herencias y no a impedir la acumulación de patrimonios, bien entendido que en el hecho imponible de aquél no se manifiesta de forma directa la capacidad económica derivada de la posesión de patrimonio. La redistribución de patrimonios -distintos de la riqueza que se adquiere con la herencia o donación- no corresponde sino al IP, como instrumento idóneo a fin de establecer una mayor presión fiscal sobre quienes poseen una mayor capacidad económica de pago a través de este índice de riqueza²⁰.

En segundo término, la aplicación del mencionado coeficiente comporta otros inconvenientes añadidos dado que, de una parte, se convierte en una especie de recargo para la imposición patrimonial, al valorarse dos veces los bienes del adquirente durante un mismo período impositivo -es decir, cuando se produce la transmisión lucrativa y a la hora de presentar su declaración por el IP-, derivándose de tal recargo un efecto discriminador del heredero diligente frente a aquel otro que dilapida su fortuna, en la medida en que el primero se verá sujeto a una mayor presión tributaria²¹. Y, de otro lado, plantea la dificultad de la valoración del patrimonio preexistente, toda vez que el recurso de la LISD a los valores resultantes de aplicar los criterios del IP sólo resuelve los problemas de la comprobación de valores cuando aquéllos ofrecen valores objetivos, subsistiendo sin embargo dicha problemática cuando haya que referirse al valor de mercado.

Resulta de interés evidenciar, asimismo, que esta medida técnica no encuentra parangón alguno en el Derecho comparado, donde con carácter general la determinación de la deuda tributaria atiende, exclusivamente, a la relación de parentesco entre el causante y el heredero, y al valor de los bienes recibidos²².

19 SIMÓN ACOSTA, E., 1989: 229-231.

20 SIMÓN ACOSTA, E., 1989: 235; PASCUAL ESTEBAN, J.L. Y PASCUAL VEGA, A.M., 2000: 279-280.

21 ESVERRI MARTÍNEZ, E., 1988: 12. De ahí que este mecanismo que gradúa la progresividad en el Impuesto haya adquirido la denominación de 'cláusula del hijo pródigo'.

22 Históricamente, el patrimonio previo del heredero sólo fue tomado en consideración, de forma transitoria, en Italia (Decreto de 24 de noviembre de 1919), Alemania (Leyes del Impuesto sobre Sucesiones de 10 de septiembre de 1919 y 17 de abril de 1974) y en los cantones suizos de Basilea y Argau. NEUMARK, F., 1973: 185; 'Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones', Documentación preparada para la tramitación del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso, Serie A, nº 20, de 19 de enero de 1983, tomo III: Documentación extranjera. Tampoco en la actualidad existe régimen fiscal alguno que contemple este parámetro en la imposición sucesoria.

Expuesto cuanto antecede, nos sumamos a la corriente doctrinal partidaria de la eliminación de este factor acentuador de la progresividad del Impuesto. Así lo ha defendido también la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español²³ que, al hilo de su Informe de febrero de 2014, aboga por su supresión, al considerar que atenta contra los principios tributarios de equidad horizontal, a la par que penaliza el esfuerzo y el éxito.

La **sobreimposición** que conlleva el ISD, como resultado de su concurrencia con otros tributos representa, asimismo, un argumento contrario a su subsistencia en nuestro ordenamiento. Desde el momento en que los bienes o derechos incorporados a título lucrativo al patrimonio del contribuyente originan el hecho imponible del IP y, por tanto, el devengo de este último, asistimos a un solapamiento impositivo generador de una posible vulneración del principio de capacidad económica.

A nuestro juicio, la imposición sobre el patrimonio debería concebirse como alternativa del gravamen sucesorio, de modo tal que, bien se opte por sujetar a tributación el valor del patrimonio neto periódicamente, o bien se grave el valor neto²⁴ de los bienes cuando éstos se transmitan sin contraprestación. Ésta es, precisamente, la política fiscal llevada a cabo por parte de los Estados que carecen de IP (Austria, Dinamarca, Reino Unido y Alemania²⁵ -ésta última con matices-, etc.), como indican los altos tipos de gravamen de sus respectivos ISD.

También el ámbito de los tributos locales concentra una excesiva presión fiscal en este sentido, ya que si los bienes transmitidos por herencia, legado o donación son de naturaleza inmueble, el beneficiario se convierte además en sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Enlazando con ello, rechazable es, igualmente, el hecho de que el legislador no haya arbitrado medida alguna a fin de reducir la sobreimposición generada por la aplicación sucesiva del ISD y del Impuesto sobre el Incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

La situación resultante deviene, pues, insostenible, atendida la desproporcionada carga fiscal que se hace recaer sobre los contribuyentes, al conceder el legislador más atención a la suficiencia recaudatoria que a los principios de justicia tributaria²⁶. Nótese, además, que dicha expresión de contradicción del ISD respecto al artículo 31.1 CE no

23 Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, 2014: 249.

24 Por 'valor neto' en las transmisiones *mortis causa* se entiende, conforme al artículo 9 LISD, el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

25 SEER, R., 2002: 101-106.

26 CHECA GONZÁLEZ, C., 1996: 88; ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, 2003: 17-21.

sólo se limitaría a la capacidad económica en sentido estricto, sino que atentaría también contra la prohibición de confiscatoriedad que aquél encierra²⁷.

Ni siquiera la pretendida finalidad redistributiva del ISD, argumento habitualmente esgrimido por los defensores del mismo, resulta alcanzada en nuestros días, dada su **limitada importancia recaudatoria** en nuestro país²⁸. De hecho, los ingresos que éste proporciona apenas suponen el uno por ciento del total de los ingresos fiscales del Estado, de lo que cabe inferir que su desaparición tampoco sería una carga excesiva para las arcas públicas, toda vez que el principio de suficiencia financiera no parece ser determinante en relación con su mantenimiento²⁹.

Idéntica afirmación resulta predicable respecto de los Estados miembros de la Unión Europea, e incluso de los pertenecientes a la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) en los que el citado gravamen todavía subsiste, habiendo quedado su capacidad recaudatoria reducida a la mínima expresión. Tratándose de una figura tributaria con altos tipos impositivos, la razón de su ineficacia en este plano sólo puede estribar en la efectiva elusión del mismo, sobre todo si se tienen en cuenta las numerosas posibilidades de evasión fiscal que el ISD ofrece a las grandes fortunas a través de la ingeniería financiera. Consecuencia lógica de ello es que la incidencia real del Impuesto no lo sea sino sobre una determinada categoría de contribuyentes, los que ostentan una capacidad económica o patrimonio medio³⁰ y, en suma, el deseable carácter redistributivo del mismo quede frustrado en la realidad práctica. Es más, de acuerdo con este último dato, es posible aseverar que, además de difícilmente redistributivo, el ISD se convierte también en un gravamen injusto, todo lo cual aboga a favor bien de su reforma, bien de su eliminación del sistema tributario español.

En la hipótesis de optar por la reforma, varias son las medidas que deberían adoptarse³¹: el ajuar doméstico debería quedar exento de gravamen (pues desde que se

27 Véanse, sobre este extremo, las Sentencias del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre (Fundamento jurídico noveno); 14/1998, de 24 de enero (Fundamento jurídico undécimo B); y, 233/1999, de 13 de diciembre (Fundamento jurídico vigésimo tercero), en las que el Alto Tribunal considera infringido el mandato constitucional de no confiscatoriedad del tributo cuando mediante su aplicación se agote la riqueza amparándose en el deber de contribuir.

28 CHECA GONZÁLEZ, C., 1996: 132.

29 En 2010, España recaudó una cantidad equivalente al 0,23% de su PIB por este Impuesto. Informe de la Comisión de Expertos, 2014: 247.

30 ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, 2003: 33-34.

31 Algunas de estas medidas se recogen en el citado Informe de 2014, elaborado por la Comisión de expertos (Propuestas nº 55 a 60). Entre ellas, se sugiere la previsión de un mínimo exento único para todas las CCAA de régimen común, con eliminación de las actuales bonificaciones autonómicas.

sustrajo del mismo la vivienda habitual, se ha vaciado de contenido); debería ampliarse la base imponible³², eliminando buena parte de las reducciones existentes; debería suavizarse la acentuada progresividad del Impuesto, estableciendo, por ejemplo, tipos reducidos (entre el 4 y el 5%), para los familiares directos y cónyuge, tipos medios (en torno al 7 u 8%) para parientes colaterales hasta el tercer grado, y tipos más elevados (entre el 10 y el 11%) para el resto de contribuyentes; deberían establecerse unos límites mínimos y máximos dentro de los cuales las CCAA pudieran ejercer su poder tributario; Asimismo, si han de mantenerse, los coeficientes por patrimonio preexistente deberían ser proporcionados y estar relacionados exclusivamente con el patrimonio preexistente³³.

Por último, debería evitarse el efecto negativo que se produce en los casos de falta de liquidez, estableciéndose un sistema automático de aplazamiento-fraccionamiento de pago, en caso de acreditarse tal circunstancia o la necesidad de tener que transmitir los bienes adquiridos para hacer frente a la cuota del Impuesto.

De esta forma, el ISD recuperaría su razón de ser, mejoraría notablemente en términos de equidad, garantizaría una presión fiscal homogénea en todo el territorio español (salvo en País Vasco y Navarra) y, en definitiva, se lograría una mayor aceptación social de este gravamen.

3. LA PROBLEMÁTICA DE LAS SUCESIONES INTERNACIONALES

3.1. Discriminación entre residentes y no residentes: su incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea

El artículo 5 LISD establece como sujetos pasivos, a título de contribuyentes (personas físicas), a los causahabientes en las adquisiciones *mortis causa*, al donatario en las donaciones y a los beneficiarios en los seguros de vida. La cualidad de residente o no en España del contribuyente determina su tributación por obligación personal o real (artículo 6 LISD). La presencia de esta condición conllevará igualmente, dentro de la obligación personal, la tributación en una u otra Comunidad Autónoma (CA), lo que puede implicar diferencias de trato entre contribuyentes residentes en distintas Comu-

32 MARTÍN FERNÁNDEZ, J., FERNÁNDEZ-PICAZO CALLEJO, J.L. Y GARCÍA CARRETERO, B., 2008: 17.

33 Participa de todas estas reformas ROZAS VALDÉS, J.A., 2014a, que, en relación con esta última señala que "no tiene sentido que se aplique linealmente un incremento más que relevante de la cuota a los causahabientes que no son de los grupos I y II, sin patrimonio preexistente relevante".

nidades Autónomas³⁴ (CCAA), en función de las mayores o menores deducciones y/o bonificaciones que cada territorio haya decidido introducir, como legítima asunción de las competencias normativas cedidas por el Estado español a las CCAA, en virtud de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación (Ley 22/2009).

De acuerdo con el artículo 6 LISD, la tributación por obligación personal comporta el sometimiento a gravamen de los residentes en España por la totalidad del incremento patrimonial obtenido *mortis causa*, siendo irrelevante la situación de los bienes o derechos que integran dicha adquisición gratuita. Por el contrario, a las personas físicas no residentes en territorio español se les exigirá el Impuesto por obligación real, esto es, por la adquisición de bienes y derechos que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas, o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en territorio español (artículo 7 LISD).

Dos observaciones se imponen en este punto:

1. La primera consiste en recordar que, con base en el artículo 48.1 de la Ley 22/2009, las CCAA podrán asumir competencias normativas sobre las reducciones de la base imponible, la tarifa, las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y las deducciones y bonificaciones de la cuota.

2. En segundo lugar, conviene matizar que pese a existir tres Convenios para evitar la doble imposición internacional (CDI) en este ámbito, suscritos por España con

34 El distinto tratamiento conferido a los causahabientes, en función de su residencia o no en la Comunidad Autónoma donde tuvo su última residencia el causante, propicia situaciones controvertidas en términos de igualdad. El mandato de presión fiscal efectiva global equivalente al resto del territorio nacional debería, en todo caso, ser respetado. Véase la STS de 21 de marzo de 2007, en la que se afirma que la desigualdad entre residentes en distintas CCAA es consecuencia del ejercicio de las competencias y capacidad normativa que la Constitución, los Estatutos de Autonomía y el resto del ordenamiento jurídico atribuyen a aquéllas, sin que las desigualdades derivadas de las mismas conlleven necesariamente la vulneración del principio de igualdad. Sin perjuicio de ello, a nuestro juicio sería deseable un pronunciamiento expreso del TC sobre la cuestión, toda vez que se trata de normas con rango legal (autonómicas) que podrían conculcar un derecho constitucional. Asimismo, tal y como se apunta en el Informe de la Comisión de expertos de 2014 sería recomendable que la normativa estatal fijara unos límites máximos y mínimos, dentro de los cuales pudiera ejercitarse la capacidad normativa autonómica (Informe de la Comisión de expertos, 2014: 249.).

Grecia³⁵, Francia³⁶ y Suecia³⁷, la antigüedad de los mismos (son anteriores al Convenio modelo de la OCDE de 1982 en materia sucesoria)³⁸ ha conducido a su inaplicación práctica, debiendo mitigarse las situaciones de doble imposición internacional a través de la medida unilateral del artículo 23 LISD.

Esta última precisión evidencia la importancia de la que son acreedores los postulados europeos en esta sede, atendida la ausencia de instrumentos convencionales de índole internacional sobre la materia sucesoria. En este sentido, aunque la fiscalidad directa constituye una competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea³⁹ (TJUE) ha condicionado dicho ejercicio a la no contravención de los principios (no discriminación) y libertades (restricción) del Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

El interrogante suscitado consiste en dilucidar, ante un hecho imponible con elementos dispersos en territorios de diversos países (por ejemplo, un alemán residente en Holanda que hereda bienes sitos en España de un pariente español), cuándo se entiende producido éste en territorio español. A diferencia de otras legislaciones que adoptan como criterio el lugar de situación de los bienes, en la normativa española se prevén dos puntos de conexión, a saber:

Primero. A efectos internacionales (artículo 6 LISD): la residencia del contribuyente en España (determinándose dicha residencia habitual de acuerdo con lo establecido en el IRPF).

Segundo. A efectos internos (artículo 32.5 Ley 22/2009): el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo. Dicha residencia habitual en una determinada CA se determinará según las reglas previstas en la normativa del IRPF⁴⁰.

35 Convenio celebrado el 6 de marzo de 1919, fijando reglas que se han de aplicar a las sucesiones de los españoles y de los griegos fallecidos en Grecia y en España, respectivamente.

36 CDI entre España y Francia (BOE 7-enero-1964).

37 CDI entre España y Suecia (BOE 16-enero-1964).

38 Sobre los Modelos de la OCDE en esta materia, véase: SÁNCHEZ JIMÉNEZ, 1991: 83-115.

39 Asunto C-364/01, *Barbier*; Asunto C-464/05, *Geurts y Votgen*; Asunto C-513/03, *Van Hilten - van der Heijden*; Asunto C-256/06, *Jäger*; Asunto C-43/07, *Arens-Sikken*; Asunto C-11/07, *Eckelkamp*; Asunto C-67/08, *Block*; Asunto C-132/10, *Halley*; Asunto C-31/11, *Scheunemann*; y, Asunto C-181/12, *Yvon Welte*.

40 No obstante ello, ha de tenerse en cuenta asimismo la norma antielusiva del artículo 28.1.1º.b) Ley 22/2009, de conformidad con la cual en algunos casos el punto de conexión para determinar la normativa de la CA que resulta aplicable será el territorio en el que el causante hubiera tenido su residencia habitual durante los cinco años anteriores, contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al del devengo.

La problemática se centra, por tanto, en las deducciones y bonificaciones sobre la cuota establecidas por la mayoría de las CCAA y que, por su naturaleza de medidas autonómicas, resultan inaplicables a los contribuyentes por obligación real⁴¹, aunque se encuentren en una situación análoga a la de los residentes. Obviamente, el grado de discriminación y, por ende, de contravención del Derecho europeo, varía en función de las mayores o menores desgravaciones reguladas por la CA en cuestión⁴².

A nuestro parecer, nos encontramos ante una situación comparable entre residentes y no residentes sólo si se dan determinadas condiciones, a saber: 1. Dos causahabientes (grupos I y II) con idéntico tipo de gravamen aplicable: ambos descendientes del causante, siendo uno residente en España y otro no; 2. Causante residente en territorio español; y, 3. Todos los bienes del causante están situados en España. Piénsese, por ejemplo, en el caso de dos hermanos, uno residente en España y otro en un Estado miembro diferente, que heredan por mitad de su padre, siendo la Comunidad Valenciana el lugar de última residencia del causante. En esta hipótesis no existe, en nuestra opinión, ninguna causa que justifique el distinto trato tributario otorgado, mucho más gravoso para los contribuyentes no residentes en comparación con los residentes, por aplicarse a los primeros la normativa estatal y no poder beneficiarse de las desgravaciones introducidas en el ISD por parte de las CCAA.

A la vista de la doctrina sentada por el TJUE, que incluye a las sucesiones en el ámbito de los movimientos de capitales, parte del análisis de situaciones comparables, no puramente internas y exige una causa de justificación válida (“razón imperiosa de interés general”) a efectos de admitir la eventual restricción provocada por la normativa interna de un Estado miembro, consideramos que la mayor carga fiscal que experimentan los contribuyentes no residentes en nuestro país en relación con los residentes -siempre y cuando se hallen en una situación comparable como la descrita- constituye, sin duda, una grave discriminación que viola lo dispuesto en el TFUE.

41 Como es sabido, para determinar el punto de conexión en el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma de régimen común, tanto para las adquisiciones *mortis causa* como *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, las contestaciones de la Dirección General de Tributos de 5 de septiembre de 2006 y 11 de abril de 2008.

42 Obsérvese, además, que la Comunidad Valenciana exigía hasta el 1 de enero de 2015 el requisito de residencia de los causahabientes en su territorio a fin de poder disfrutar de dicho beneficio fiscal. Desde nuestro punto de vista, tal condicionante se reputaba no sólo inconstitucional (por violar lo dispuesto en los artículos 14 y 31.1º CE), sino también contrario al Derecho europeo. Afortunadamente, tal requisito se eliminó mediante la Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat. La STC de 18 de marzo de 2015 declaró la inconstitucionalidad de este extremo.

En este contexto, no es de extrañar que la Comisión europea enviara dos dictámenes motivados a España (7 de mayo de 2010 y 17 de febrero de 2011), solicitándole formalmente la modificación del régimen fiscal en vigor, por considerarlo incompatible con las libertades proclamadas en los artículos 49 y 63 TFUE. Estos dictámenes se enmarcan dentro del ‘procedimiento por infracción’ previsto en el artículo 258 del TFUE. La ausencia de solución satisfactoria por parte del Estado español, motivó que la Comisión europea decidiera el 27 de octubre de 2011 denunciar el caso ante el TJUE, que, con fecha 3 de septiembre de 2014, dictó sentencia condenatoria⁴³ contra España.

3.2 Posibles soluciones tanto en el plano interno como internacional

La ausencia de tratados internacionales en esta órbita, unida a la escasez actual de convenios bilaterales⁴⁴ entre los Estados y el hecho de que las autoridades europeas no hayan liderado iniciativa alguna dirigida a lograr una cierta armonización en la materia, explican las divergencias y graves problemas de discriminación que todavía hoy subsisten en relación con la imposición de las sucesiones internacionales.

3.2.1 Análisis crítico de las medidas introducidas en el ámbito interno español con ocasión de la reforma de 2015

La necesidad de acomodar la normativa del ISD español a lo dispuesto en el pronunciamiento europeo, al objeto de poner fin a las situaciones contrarias a la libre circulación de capitales, podía orientarse teóricamente en dos direcciones diferentes⁴⁵: bien hacia la unificación del Impuesto, o bien hacia la modificación de los puntos de conexión en la normativa estatal, manteniendo la capacidad de normar de las CCAA, de modo que siempre resulte aplicable la normativa de una determinada CA.

43 STJUE de 3 de septiembre de 2014, Asunto C-127/12, *Comisión Europea y Reino de España*. En su fallo, el Tribunal declaró que España “ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste”.

44 MAISTO, G., 2010: 21-60.

45 Véase también nuestra propuesta de conceder una opción, a imagen y semejanza de la prevista en el artículo 46 LIRNR, a los residentes en otros países de la UE que se encontraran en una situación análoga a la de los residentes en España, por ser el causante residente en territorio español y radicar al menos el 75% de los bienes de la herencia en España. RIBES RIBES, A., 2010b: 557.

Probablemente, criterios pragmáticos han inclinado la reforma en esta segunda dirección, habida cuenta de la complejidad política que supondría el que las CCAA tuviesen que renunciar a sus facultades en aras a una reunificación del Impuesto.

La solución a esta problemática se ha inspirado claramente en la Recomendación⁴⁶ de la Comisión Europea de 15 de diciembre de 2011, en la que se apuntaba como punto de conexión idóneo al vínculo personal o real más estrecho, de modo que en los casos actualmente sometidos a la normativa estatal, pasara a ser aplicable la normativa autonómica.

La plena equiparación del tratamiento a efectos del Impuesto entre residentes y no residentes -siempre hablando del ámbito europeo- se ha llevado a cabo a través del trámite de enmiendas⁴⁷ del Proyecto de Ley de Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -en la actualidad, Ley 26/2014, de 27 de noviembre⁴⁸-, mediante una propuesta introducida por el Grupo Parlamentario Popular que, en forma de Disposición adicional segunda, modifica la LISD. De acuerdo con ello, se permite a los residentes en otros Estados miembros de la UE o del EEE la aplicación de la normativa autonómica que les hubiera correspondido en el caso de ser residentes en España.

Así pues, la Disposición final tercera de la Ley 26/2014 otorga nueva redacción a la Disposición adicional segunda de la LISD, según la cual, en el ámbito sucesorio: a) Si el causante hubiera sido residente en otro Estado miembro de la UE o del EEE, los contribuyentes podrán aplicarse la normativa de la Comunidad Autónoma en la que se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. En caso de no existir ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en la que resida b) Si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes, que residan en un Estado miembro de la UE o del EEE, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma.

46 Las medidas adoptadas por la Comisión europea fueron tres: Communication (COM (2011)864); Recommendation (C(2011)8819); Working papers (SEC(2011)1488, 1489 and 1490). Véase, más ampliamente: RIBES RIBES, A., 2012: 39-44.

47 Enmiendas publicadas el 2 de octubre de 2014 en el Boletín Oficial de las Cortes Generales.

48 Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

En opinión de algunos autores⁴⁹, que compartimos, esta reforma se reputa insuficiente⁵⁰ al objeto de respetar el artículo 63 TFUE. Aunque el TFUE admite mayores restricciones a la libre circulación de capitales con terceros países de las que son posibles en el ámbito de la UE (por ejemplo, en la imposición sobre la renta el TJUE exige la existencia de instrumentos de intercambio de información), dicho intercambio no parece empero necesario en el ISD, en la medida en que la obligación real de contribuir solo grava los bienes y derechos situados en el país que exige el tributo. De la Sentencia *Welte* (STJUE 17 de octubre de 2013, C-181/12) se deduce que la existencia de un convenio sólo es necesaria cuando deba obtenerse información del país tercero para aplicar correctamente el impuesto y esto no parece necesario -respecto a los beneficios fiscales autonómicos- cuando únicamente se gravan bienes o derechos “que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español (...)”. En consecuencia, la reforma debería extenderse no solo a los países con los que España ha suscrito acuerdos de intercambio de información (que incluyen el ISD), tales como Andorra, Antillas holandesas, Aruba, Bahamas y San Marino, sino también a los residentes en países terceros (a excepción de los paraísos fiscales), toda vez que la información necesaria para aplicar los elementos de cuantificación autonómicos (salvo los coeficientes sobre el patrimonio preexistente) está al alcance de la Administración tributaria española.

Las consecuencias⁵¹ de la sentencia europea son, por otra parte, evidentes: de modo inmediato, la asunción de las costas del procedimiento; y, de manera mediata, la posibilidad de instar la oportuna rectificación de las autoliquidaciones⁵²/liquidaciones⁵³ relativas a obligaciones reales de contribuir en el ISD en las que el contribuyente sea un residente en la UE o en el EEE, por haberse dictado en base a una normativa contraria al Derecho europeo. Dicha rectificación podrá instarse, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción, al objeto de solicitar la devolución del impuesto indebidamente impagado, más los correspondientes intereses de demora.

49 HERRERA MOLINA, P.M., 2014. En la misma dirección: E. Gracia Espinar y L. Viñas Rueda 2014, 6-8. En efecto los casos de causahabientes residentes en Australia, China, EEUU o Latinoamérica (“supuestos extraeuropeos”) que heredan inmuebles y dinero del causante (su padre/madre) residente en España, seguirán tributando como hasta ahora, esto es, de acuerdo con la normativa del Estado sin que sean de aplicación los beneficios fiscales autonómicos.

50 El lugar de situación de los bienes y derechos como punto de conexión plantea también, según Falcón y Tella, algunos inconvenientes. FALCÓN Y TELLA, R., 2014: 16-17.

51 ROZAS VALDÉS, J.A., 2014b: 144.

52 Artículo 221.4 de la Ley General Tributaria (LGT).

53 Artículo 221.1 y 5 LGT; y artículos 17 a 19 Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RD 520/2005).

En la hipótesis de haber transcurrido el plazo de prescripción, o cuando la liquidación practicada hubiese sido impugnada y haya ganado firmeza (en sede administrativa o judicial), no se podrá solicitar la devolución del ingreso indebidamente pagado, pero sí se podrá exigir responsabilidad patrimonial⁵⁴ al Estado legislador a fin de obtener el resarcimiento por los perjuicios económicos ocasionados.

3.2.2 Posibles soluciones en el ámbito internacional

Analizadas las diferencias impositivas entre contribuyentes por obligación personal y por obligación real, que se agudizan más -si cabe- como consecuencia de encontrarnos ante un impuesto marcadamente atomizado o fraccionado, sobre todo por lo que concierne a los parientes de los grupos I y II, nos planteamos una posible solución que vendría ofrecida por los convenios de doble imposición. Ello nos obliga a centrar nuestra atención en el supuesto más problemático⁵⁵ y que da lugar estadísticamente a un mayor número de casos controvertidos, cual es la hipótesis combinada de tres circunstancias a las que ya hemos aludido: 1. Dos causahabientes (grupos I y II) con idéntica alícuota: ambos descendientes del causante, siendo uno residente en España y otro no; 2. Causante residente en territorio español; y, 3. Todos los bienes del causante están situados en España.

Observamos como la evidente discriminación que existiría entre los herederos con arreglo a la normativa interna vigente, en función de su residencia o no en territorio español, desaparecería automáticamente si se potenciara la suscripción de tratados bilaterales para evitar la doble imposición internacional en este ámbito. Y ello porque, como es sabido, el criterio de sujeción de los bienes (en todo caso los inmuebles, pero también en ocasiones los de distinta naturaleza) que se transmiten *mortis causa* se determina de acuerdo con el lugar de situación de los mismos, lo que en la práctica supondría convertir el lugar de residencia del causante en el único punto de conexión⁵⁶ en la mayoría de las situaciones que presenten las coordenadas expuestas.

54 La reclamación de responsabilidad patrimonial se podrá efectuar en el plazo de un año a contar desde la publicación de la Sentencia en el DO de la UE (el 10 de noviembre de 2014), y ello sin necesidad de haber agotado previamente las vías de recurso internas, tal y como se estableció en la STJUE de 26 de enero de 2010, al hilo del Asunto C-118/08, *Transportes Urbanos y Servicios Generales*.

55 Nótese que en su Sentencia de 3 de septiembre de 2014 el TJUE da por presumida la comparabilidad entre residentes y no residentes, desconociendo su doctrina anterior, en base a la cual las situaciones de estos contribuyentes sólo serán comparables, a nuestro juicio, si concurren las circunstancias señaladas en el texto. Véase, ampliamente: GARCÍA PRATS, F.A., 2014: 32-47.

56 RIBES RIBES, A., 2010a: 1026.

La existencia de un único punto de conexión, por coincidencia entre el lugar de residencia del causante y el de ubicación de los bienes, comportaría la transformación del impuesto en un auténtico gravamen sobre la herencia, y no tanto sobre los herederos, siendo indiferente el lugar de residencia de éstos, fruto de lo cual se eliminaría en parte la fuente de conflictividad que supone la residencia de los beneficiarios como punto de conexión a la hora de determinar la normativa aplicable. Buen ejemplo de ello constituyen los Convenios de España con Francia y Suecia que, aunque deberían renegociarse, prevén el citado punto de conexión y contribuyen a minimizar los conflictos en esta sede. El manifiesto desinterés del legislador estatal por el ISD, que está siendo suprimido *de facto* por las CCAA, no debería restar trascendencia a este problema, que no sólo se añade a la ya de por sí inequidad del sistema, sino que incorpora un elemento adicional ante la posible transgresión del Derecho europeo en que se traduce.

Ésta es, precisamente, la solución apuntada por la Comisión europea que, el 15 de diciembre de 2011 -como ya hemos comentado- adoptó una serie de medidas (Comunicación, Recomendación y Documentos de trabajo) susceptibles de constituir el preludeo de un Proyecto de Directiva europea en esta sede.

Concluyendo, esperamos que la iniciativa pionera de la Comisión europea, conjuntamente con la doctrina ya reseñada del TJUE en este ámbito y el esfuerzo de los Estados miembros por adecuarse a tales directrices, cristalicen en una tributación de las sucesiones internacionales más acorde con los principios y libertades europeos. Al mismo tiempo, las modificaciones operadas respecto a las sucesiones internacionales deberían propiciar una reforma del ISD a nivel interno, de acuerdo con las pautas señaladas en el Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español.

BIBLIOGRAFÍA

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., 1965: *Impuesto General sobre las Sucesiones, Comentarios a la Ley de Reforma del sistema tributario*, Madrid: ICE.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., 1977: *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, vol. I, Estudios de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., 1986: *Sistema tributario español y comparado*, Madrid: Tecnos.

ARIAS VELASCO, J. y RODRÍGUEZ ROJO, L., 1988: *Manual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Generalitat de Catalunya, Departament d'Economia i Finances, Barcelona

- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, 2003: *Informe sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*.
- BENÍTEZ DE LUGO y GUILLÉN, F., 1970: “Evolución histórica de los Impuestos sobre las sucesiones y sobre las transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados”, *Hacienda Pública Española*, 2: 73 y ss.
- BERMÚDEZ ODRIOSOLA, L., PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., 2001: “Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, Valladolid: Lex Nova.
- CAAMAÑO ANIDO, M.A. y PEÑA ALONSO, J.L., 2002: *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, EDERSA, Colección Leyes Tributarias Comentadas, Madrid.
- CHECA GONZÁLEZ, C., 1989: “Base imponible y comprobaciones de valores en las operaciones *mortis causa*”, en: CALVO ORTEGA, R., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., MATEO RODRÍGUEZ, L., SIMÓN ACOSTA, E. y CHECA GONZÁLEZ, C.: *La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones*, Valladolid: Lex Nova.
- CHECA González, C., 1996: *Supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Madrid: Marcial Pons-IDELCO.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E., 1988: “Anotaciones a la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Impuestos*, 8: 12 y ss.
- FALCÓN y TELLA, R., 2014: “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente”, *Quincena Fiscal*, 18: 13-18.
- FERNÁNDEZ-CAÍNZOS, J.J., 1982: “Textos para la reforma de la imposición sobre sucesiones y donaciones”, *Hacienda Pública Española*, 79: 169 y ss.
- GARCÍA PRATS, F.A., 2014: “El Derecho de la Unión Europea ante la encrucijada del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español”, *Civitas Revista española de Derecho Financiero*, 164: 11-58.
- GRACIA ESPINAR, E. y VIÑAS RUEDA, L., 2014: “Comentarios a la modificación legal propuesta tras la Sentencia del TJUE sobre el régimen fiscal español de las sucesiones y donaciones”, *Revista interactiva de actualidad (AEDAF)*, Nº 41: 1-11.
- HERRERA MOLINA, P.M., 1998: *Capacidad económica y sistema fiscal*, Madrid-Barcelona: Marcial Pons.
- HERRERA MOLINA, P.M., 2014: Las enmiendas parlamentarias al Impuesto sobre Sucesiones siguen quebrantando el Derecho de la Unión Europea, en *Blog jurídico ECJ Leading Cases*, <http://ecjleadingcases>.

- FERNÁNDEZ-CAÍNZOS, J.J., 1982: “Justificaciones y modalidades de una reforma de los derechos de sucesión y donación”, Informe Ventejol, *Hacienda Pública Española*, 79: 205 y ss.
- MAISTO, G., 2010: “Death as a taxable event and its international ramifications. General report”. *Cahiers de Droit Fiscal International*. Vol.95b: 21-60.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J., FERNÁNDEZ-PICAZO CALLEJO, J.L. y GARCÍA CARRETERO, B., 2008: *Manual del Impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Valencia: Tirant lo Blanch.
- MEADE, J.E., 1976: *The just economy*, Allen and Unwin, London. Traducción castellana, 1982: *La economía justa*, Barcelona: Ariel.
- MUSGRAVE, R.A. y P.B., 1981: Hacienda Pública teórica y aplicada, *Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid.
- NEUMARK, F., 1973: *Principios de la imposición*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- PASCUAL ESTEBAN, J.L. y PASCUAL VEGA, A.M., 2000: *Los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Sucesiones y Donaciones*, (2ª ed.), Barcelona: Bosch
- PEÑA ALONSO, J.L., 1992: *Las adquisiciones por herencia y donación sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons.
- PESET, M., 1987: “El Impuesto sobre Sucesiones en nuestra historia”, *Palau 14 (Revista valenciana de Hacienda Pública)*, 1: 18 y ss.
- RAMALLO MASSANET, J., 1988: *Comentarios a la nueva Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Madrid: La Ley.
- VENTEJOL, G., 1979: *Rapport de la ‘Commission d’étude d’un prélèvement sur les fortunes*, París: 167-183.
- RIBES RIBES, A., 2010a: “La desigual tributación sucesoria de los no residentes en España”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, 148: 993-1028.
- RIBES RIBES, A., 2010b: “Discriminatory inheritance taxation of non-residents in Spain: possible solutions”, *European Taxation Journal*, vol.50, 12: 550-557.
- RIBES RIBES, A., 2012: “La tributación de las sucesiones internacionales: medidas adoptadas por la Comisión europea”, *Crónica Tributaria: Boletín de actualidad.*, 1: 39-44.
- ROVIRA FERRER, I., 2014a: “Análisis del hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas derivados de su actual y próxima configuración”, *Crónica Tributaria*, 153: 261-289.

- ROVIRA FERRER, I., 2014b: “El posicionamiento del TJUE y sus consecuencias acerca de las desigualdades de trato injustificadas en el ámbito del ISD”, *Gaceta Fiscal*, 346: 94-112.
- ROZAS VALDÉS, J.A., 2014a: Propuestas para una reforma tributaria. Parte I: En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en <http://www.eleconomista.es/blogs/fiscalblog/?p=2183>
- ROZAS VALDÉS, J.A., 2014b: “El TJUE declara contrario al Derecho comunitario el ISD español. Análisis de la STJUE de 3 de septiembre de 2014, Asunto C-127/12”. *Revista de contabilidad y tributación*, 379: 141-147.
- SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M^a.Á., 1991: *La doble imposición internacional en materia de sucesiones y donaciones*, Granada: Comares.
- SHELLEKENS, M. (ed.), 2013: *European Tax Handbook 2013*, Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation
- SEER, R., 2002: “La tributación del capital inmobiliario en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en Alemania”, *Crónica Tributaria*, 105: 101-106.
- SIMÓN ACOSTA, E., 1989: “Base liquidable, tipos de gravamen y deudas tributarias”, en: CALVO ORTEGA, R., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., MATEO RODRÍGUEZ, L., SIMÓN ACOSTA, E. y CHECA GONZÁLEZ, C.: *La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones*, Valladolid: Lex Nova.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M., 1989: “El hecho imponible en el Impuesto sobre Sucesiones”, en: CALVO ORTEGA, R., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., MATEO RODRÍGUEZ, L., SIMÓN ACOSTA, E. y CHECA GONZÁLEZ, C.: *La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones*, Valladolid: Lex Nova.