

# Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y los no Residentes. El debate Continúa

-----

## El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de España lleva tiempo siendo objeto de debate en relación con la fiscalidad de los sujetos pasivos no residentes

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), estableció que la normativa española reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) vulneraba el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), regulador de la libre circulación de capitales, ya que recogía un tratamiento discriminatorio entre los residentes en España y los no residentes, pudiendo los primeros aplicar la normativa (y por tanto los beneficios fiscales) de la Comunidad Autónoma que le correspondiese, mientras que los segundos debían aplicar la normativa Estatal, considerablemente más gravosa en muchos supuestos.

No sorprendió el contenido de dicha Sentencia, ya que la Comisión Europea venía reclamando al Estado español desde hacía años una modificación de la normativa relativa al ISD.

Pero no fue hasta que se dictó la citada Sentencia, y con la intención de evitar posibles sanciones por parte de la Comisión Europea, que el legislador español, a través de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, y con entrada en vigor el 1 de enero de 2015, modificó la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con la finalidad de poner fin a las situaciones de discriminación que se daban en función de la residencia. De manera muy resumida, la modificación consistió en permitir a los residentes en países de la Unión Europea (UE) y del Espacio Económico Europeo (Noruega, Islandia y Liechtenstein) la aplicación de la normativa autonómica más próxima, aunque estos supuestos sigan siendo de competencia estatal.

A mayor abundamiento, conviene señalar las recientes sentencias del Tribunal Supremo de 17 de octubre, de 23 de octubre y 24 de octubre de 2017. Estos pronunciamientos concluyen que procede la devolución de los impuestos pagados en exceso por la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado incluso en aquellos supuestos en los que las liquidaciones ya eran firmes cuando se publicó la Sentencia del TJUE.

Pero el asunto no termina aquí. Aunque el legislador español, para cumplir con el fallo del TJUE, ha extendido la posibilidad de aplicar los beneficios fiscales autonómicos a residentes en la UE y en el Espacio Económico Europeo (EEE), a nuestro juicio el contenido de la Sentencia también podría resultar de aplicación a herencias y donaciones con residentes fiscales en países terceros extracomunitarios (nacionales españoles incluidos), en los que resida el causante, el heredero o el donatario, o en los que se localice un bien inmueble objeto de donación.

Esto se debe a que la libre circulación de capitales, infringida por la normativa española según la Sentencia del TJUE, no solo prohíbe las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros, sino también entre Estados miembros y terceros países. En este sentido, la jurisprudencia comunitaria considera que las herencias y donaciones son movimientos de capital a estos efectos, y que cualquier excepción o limitación al principio de libre circulación de capitales debe interpretarse en sentido estricto.

Por tanto, una interpretación armónica de la Sentencia del TJUE con el resto de jurisprudencia comunitaria, conduciría a que la reforma operada por el legislador español podría ser insuficiente, subsistiendo infracción del derecho comunitario. En consecuencia, aunque la

norma actual no permite aplicar los beneficios fiscales autonómicos a herederos o donatarios residentes en países extracomunitarios, entendemos que existen buenos argumentos para extender la aplicación de dichos beneficios autonómicos a estos supuestos también.

Relacionado con lo anterior, es importante señalar que durante 2017 la Comisión Europea ha iniciado un procedimiento EU PILOT (2016)8517 sobre las restricciones a la libre circulación de capitales a favor de ciudadanos de países terceros por la no aplicación de los beneficios fiscales autonómicos en el ISD. Esta investigación de la Comisión Europea podría desembocar en un procedimiento de infracción contra el Reino de España, lo que desde luego ayudaría a la recuperación de los impuestos pagados en exceso por residentes en países extracomunitarios, y forzaría una nueva modificación legislativa.

A todo lo anterior hay que añadir la evolución que ha tenido lugar en el ISD en las distintas Comunidades Autónomas, hasta tal punto que en la actualidad presenta una carga tributaria fuertemente desigual en todo el territorio nacional, ya que algunas Comunidades Autónomas han establecido tarifas, reducciones y bonificaciones propias que disminuyen considerablemente esta carga. Volviendo a la modificación operada por el legislador español, equiparando a los residentes en un país de la UE o del EEE con los residentes en España, las mismas desigualdades en la tributación que sufren estos últimos se trasladarían a los primeros por aplicación de las diferentes normativas de las Comunidades Autónomas.

Al hallarnos ante un tributo creado por el Estado, parecería razonable una mínima armonización del impuesto en todo el territorio nacional, con la finalidad última de alcanzar una cierta uniformidad en la propia carga tributaria que permita garantizar el debido cumplimiento de los principios constitucionales de unidad, solidaridad, igualdad y lealtad constitucional.

Esta armonización del ISD ya ha sido propuesta tanto en el "Informe Lagares" de 2014 como en el Informe presentado en julio de 2017 por la Comisión de Expertos para la reforma del sistema de financiación autonómica, estableciendo unos máximos y mínimos dentro de los cuales tuvieran que moverse las distintas Comunidades Autónomas. Precisamente esta armonización alcanzaría tanto a la normativa estatal

como a las normativas autonómicas, lo que redundaría en la eliminación de las discriminaciones tanto internas como las internacionales que venimos exponiendo en este artículo.

Esta armonización no resulta sencilla, pero en el contexto del debate actual sobre la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas podría ser un buen momento para abordarse.

Hasta tanto esto se produce, insistimos en las posibilidades de recuperación de las cantidades pagadas en exceso en aquellas herencias y donaciones con residentes extracomunitarios (debido a la imposibilidad de aplicar los beneficios fiscales autonómicos), no solo respecto de las que tengan lugar en el futuro sino también respecto de las acaecidas en el pasado que no hayan devenido firmes (4 años).

Fernando Jimenez  
Socio Fiscal  
Chávarri Abogados