

## Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones y los no residentes. El debate continúa (II)

### **Nuevo varapalo del Supremo al exceso de tributación de herederos y donatarios no residentes: la normativa española también es discriminatoria para los extracomunitarios.**

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.

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 del ISD 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 -EEE-) la aplicación de la normativa autonómica más próxima, aunque estos supuestos sigan siendo de competencia estatal.

Ya entonces, no eran pocas las voces (entre las que se incluye el que se suscribe el presente artículo<sup>1</sup>) que sostenían que las modificaciones entonces introducidas resultaban insuficientes, subsistiendo casos en los que se produce

idéntica discriminación no permitida respecto de residentes en terceros países.

Esto se debe a que la libre circulación de capitales, infringida por la normativa española según la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, 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.

Sirva de muestra la sentencia del TJUE de 17 de octubre de 2013 (Asunto C-181/12), en la que se declara contraria a la normativa originaria de la UE el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones alemán que dispensaba peor trato fiscal en una herencia de un inmueble sito en Alemania a un heredero residente en un Estado que no es miembro de la UE ni del EEE, en concreto, Suiza.

En efecto, la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018 (recurso nº 242/2018) ha declarado de manera rotunda que la normativa española sigue vulnerando el principio de libre circulación de capitales al no permitir la aplicación de las bonificaciones autonómicas a los sujetos residentes fuera de la UE y del EEE, puesto que dicho principio no solo aplica a movimientos entre Estados miembros,

---

<sup>1</sup> **Fundación Impuestos y Competitividad (2015):** “Propuestas para la reforma de los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones en España”, pp. 235-237.

sino también entre Estados miembros y terceros países.

Es más, debe destacarse que el Tribunal Supremo considera que esa vulneración del derecho comunitario tiene la calificación de “suficientemente caracterizada”, es decir, se considera manifiesta y grave, lo que abre la puerta, como en el caso enjuiciado, a la indemnización del contribuyente por responsabilidad patrimonial del Estado incluso respecto de ejercicios prescritos.

Para hacernos una idea de los importes en juego, basta con poner un ejemplo sencillo: comparar la tributación de la donación de un inmueble situado en la Comunidad de Madrid y valorado en 500.000 euros de un padre a un hijo residente fiscal en dicha Comunidad Autónoma, con la tributación en el caso de la misma donación a otro hijo (aunque sea nacional español) residente fiscal fuera de la UE y EEE, por ejemplo en México.

En el primer caso, la tributación apenas supera los 1.000 euros aplicando la normativa y los beneficios fiscales de la Comunidad de Madrid (concretamente 1.107,06 euros), mientras que en el segundo el ISD a abonar supera los 110.000 euros (concretamente 110.768,76 euros) aplicando la normativa estatal. Es decir, la tributación resultante es más de 100 veces superior a la que debería proceder y el exceso de tributación superior a 100.000 euros.

Si analizamos supuestos de herencias, y comparamos la tributación de herederos residentes en España (o UE o EEE) con herederos extracomunitarios, las diferencias serán incluso superiores.

En definitiva, más pronto que tarde el legislador español tendrá que volver a modificar este impuesto para adaptarlo al derecho comunitario. Hasta tanto esto se produce, es importante destacar las posibilidades de recuperación de las cantidades pagadas en exceso en aquellas herencias y donaciones con residentes extracomunitarios, no solo respecto de las que tengan en el futuro sino

especialmente para las acaecidas en ejercicios anteriores.

**Fernando Jiménez**  
*Socio*  
*Área Fiscal*  
Chávarri Abogados