

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

GRADO EN DERECHO



TRABAJO FINAL DE GRADO.

DEPARTAMENTO DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO.

**“IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y
DONACIONES Y LIBRE CIRCULACIÓN DE
CAPITALES”**

Realizado: **JOSÉ ALBERTO MORÓN PLAZA**

Dirigido: **FERNANDO SERRANO ANTÓN**

Madrid, febrero 2016

Índice

| | |
|---|-----------|
| 1. INTRODUCCIÓN. | 1 |
| 2. MARCO JURÍDICO. | 2 |
| 2.1. ANÁLISIS. LIBRE CIRCULACIÓN CAPITALES EN LA UNIÓN EUROPEA. | 2 |
| 2.2. ANÁLISIS NORMA. NORMATIVA INTERNA SOBRE EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. | 4 |
| 2.3. CESIÓN DE COMPETENCIAS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS, RENDIMIENTO DEL IMPUESTO. | 8 |
| 3. SENTENCIA TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA ASUNTO C-127/12. LIBRE CIRCULACION CAPITALES. | 12 |
| 4. CAMBIOS EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES DESPUÉS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA. | 16 |
| 5. PROBLEMAS. DESIGUALDADES FISCALES ENTRE COMUNIDADES AUTÓNOMAS. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. | 20 |
| 6. CONCLUSIÓN. | 24 |
| 7. ANEXO I. | 27 |
| 8. BIBLIOGRAFÍA. | 28 |

1. INTRODUCCION.

En el presente trabajo vamos a realizar un estudio del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, que en los últimos tiempos ha estado dando que hablar, a raíz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de Septiembre de 2014, y que ha provocado que salieran a la luz todos los problemas de igualdad en la tributación de los contribuyentes que estos venían sufriendo desde años atrás tanto a nivel interno como a nivel europeo. En el presente trabajo vamos a analizar la cesión de las competencias para gestionar el rendimiento del impuesto a las Comunidades Autónomas, reguladas en la ley 22/2009, como generadora del trato fiscal desigual que sufren los contribuyentes en territorio español. Procederemos al análisis de las obligaciones que le incumben respecto a la libre circulación de capitales y que ha incumplido el Reino de España respecto al ordenamiento europeo, así como la normativa estatal a través de la ley 29/1987 y el reglamento 1629/1991. Tendrá cabida un estudio de la Sentencia del Tribunal de Justicia como de los cambios normativos que han surgido en España a raíz de ésta, así como, de las situaciones existentes que ha sufrido el contribuyente antes y después del año 2015, siempre desde un punto de vista teórico como práctico para facilitar su comprensión. Por último veremos los efectos que produce la cesión del impuesto en las diferentes Comunidades Autónomas que componen el Estado Español y las consecuencias que tiene que soportar el ciudadano.

2. MARCO JURIDICO.

Para comenzar el estudio del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en el Reino de España ha generado la decisión de los organismos Europeos obligando a modificar la legislación interna al considerar que la normativa estatal es contraria a las obligaciones que le incumben respecto a los Tratados. En primer lugar debemos de delimitar el marco jurídico tanto de la legislación Española generadora del incumplimiento como de los preceptos comunitarios que han sido infringidos.

2.1. ANÁLISIS. LIBRE CIRCULACIÓN CAPITALES EN EUROPA.

Los motivos que han provocado la investigación de la Comisión es la diferencia de trato fiscal que genera la normativa española en la liquidación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones entre residentes en territorio Español y no residentes comunitarios, afectando a la libre circulación de capitales recogida en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que genera efectos a todos los países miembro de la Unión, y del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, del que son parte Estados fuera de la Unión Europea, como Suiza, y que generan efectos a las partes contratantes del que España es parte.

Ambos artículos reflejan en su contenido la protección a la libre circulación de los capitales. El artículo 63 TFUE prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales, con efectos entre países Miembros y terceros países¹. Mientras que el artículo 40 EEE además de recoger la prohibición de restringir la libertad de capitales, añade que serán restricciones aquellas actuaciones que generen diferencias de trato por razón de nacionalidad, residencia habitual o territorio donde se hayan invertido los capitales².

La libre circulación de capitales es una de las libertades consagradas dentro de la UE. Se reconoce por primera vez en 1962 aplicándose a un pequeño grupo de operaciones financieras. Con el paso del tiempo se ha producido una fuerte evolución, en el sentido de ir suprimiendo las restricciones a los movimientos del capital, hasta llegar en la actualidad, y en virtud del artículo 63 TFUE a prohibir cualquier restricción a la libertad de capitales entre Estados Miembros, así como estos y terceros países. Evidencia, que la libre circulación tiene notorio peso entre las libertades, ya que es la única que produce efectos

1. Véase, artículo 63 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

2. Véase, artículo 40 del Acuerdo Económico Europeo de 13 de diciembre de 1993.

frente a Estados no contratantes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (terceros estados).³

No obstante ante ciertos supuestos y de manera excepcional, se pueden imponer restricciones a los movimientos de capitales. Se reconoce el derecho de los Estados miembros a aplicar disposiciones en materia fiscal que distingan entre contribuyentes por razón de su residencia o por razón del lugar donde estuvieren invertidos el capital, siempre y cuando no supongan una discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libertad de capitales del artículo 63 TFUE.⁴

Refiriéndonos a la posibilidad de aplicar restricciones, se aprecia en la jurisprudencia que se han permitido situaciones de hecho que obstaculizan la libre circulación en aquellos casos que se pueda demostrar por parte del Estado o la Región, que las medidas se basan primero en la no selectividad, es decir, no se permite el trato diferente ante situaciones objetivamente comparables. En segundo lugar, deben estar justificadas por el interés nacional⁵ y en tercer lugar debe existir identidad nacional, como en los asuntos C-88/2033 “Azores” y C-428/06 “UGT-Rioja” en las que el Tribunal permite la aplicación de las medidas que restringen la circulación del capital considerándolas no selectivas ya que se aprecia una amplia autonomía política.⁶

También se recoge en el Tratado de funcionamiento la posibilidad de establecer restricciones a la libre circulación frente a terceros estados⁷ y limitaciones temporales de seis meses en casos excepcionales que dificulten el funcionamiento de la unión económica y monetaria.⁸

3. Véase, Parlamento Europeo. Libre Circulación de Capitales. Doris Kolasa 7/2015.

4. Véase, artículo 65 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

5. Véase, Javier Martín Román y Álvaro del Blanco García. “La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa”, Crónica Tributaria, número, 151/2014 (115-145). Instituto de Estudios Fiscales. Página 5.

6. Véase, Actualidad Jurídica Uría Menéndez / 39-2015 / 142-146, “Los límites Europeos de la autonomía fiscal en España, Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el Asunto C-127/12 sobre el régimen de tributación de los no residentes en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Página 142.

7. Véase, artículo 64 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. 7

8. Véase, artículo 66 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. 8

Tras comprobar el valor jurídico de la libre circulación de capitales en el marco jurídico-económico de la Unión Europea y la dificultad a establecer restricciones, deducimos que se trata de un principio sometido a una fuerte vigilancia por parte de los organismos Europeos para garantizar su cumplimiento.

En relación más estrecha entre la libre circulación y las Sucesiones y Donaciones, y delimitando el alcance del incumplimiento, considera el Tribunal de Justicia que se produce vulneración recogida en el artículo 63 TFUE en los siguientes supuestos:

- Prevean diferentes normas para la valoración de los activos que formen parte de la herencia, en función de si estos activos están ubicados en el Estado miembro de la liquidación o en el extranjero.
- Restrinjan la deducibilidad de los pasivos vinculados con activos que formen parte de la herencia de los no residentes.
- Prevean una tasa mayor o un trato menos favorable, en general, con respecto a los no residentes.
- Prevean una tasa mayor o un trato menos favorable, en general, con respecto a los activos heredados que estén situados en el extranjero o interrelacionados de cualquier manera diferente con los territorios de otros Estados. Por ejemplo, en el caso de herencias de empresas familiares que emplean a trabajadores en otro Estado miembro, en comparación con las empresas familiares que emplean a trabajadores en el mismo Estado miembro.^{9 y 10}

2.2. ANÁLISIS. NORMATIVA INTERNA. REGULACIÓN NORMATIVA DE LA CESIÓN DE COMPETENCIAS AUTONÓMICAS Y DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

Tras analizar los artículos que generan el incumplimiento de las obligaciones por parte del Reino de España, procedemos al análisis de la legislación reguladora de las Sucesiones y Donaciones en España.

9. Véase, Arco Abogados y Asesores Tributarios. *"Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Restricción a la libre circulación de capitales"*. Publicado el 24 Noviembre, 2014.

10. Véase, Javier Martín Román y Álvaro del Blanco García. "La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa", *Crónica Tributaria*, número, 151/2014 (115-145). Instituto de Estudios Fiscales. Página 5.

Hay que remarcar que el rendimiento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones está cedido a las Comunidades Autónomas, y que por lo tanto pueden llegar a existir quince regulaciones diferentes correspondientes a cada Comunidad que se aplicarán en función de la residencia del contribuyente. Excepto las Comunidades Autónomas del País Vasco y Navarra, que tienen Concierto y Convenio Económico propios lo que las excluye de la aplicación de cualquier norma estatal o autonómica.¹¹ De esta manera la normativa estatal, solamente se aplicará de forma subsidiaria, en los supuestos que las Comunidades Autónomas no ejercieran sus competencias o cuando no pudiera establecerse una conexión del sujeto pasivo con el territorio de la Comunidad Autónoma.

El desarrollo del Impuesto de Sucesiones se encuentra recogido en la ley 29/1987 y en el Reglamento 1962/1991, mientras que todo aquello referente a la cesión de competencias se regula en la Ley 21/2001, derogada en 2009 por la ley 22/2009 de 19 de Diciembre. Veamos cuales son las características generales del Impuesto, las diferencias que se establecen entre no residentes y residentes así como los aspectos referidos al alcance de la cesión del tributo.

A pesar de encontrarse en la misma ley, 29/1897, se regulan dos figuras totalmente diferentes. La donación supone un contrato típico de liberalidad de una persona que de forma gratuita dispone de una cosa que la otra acepta, mientras que la herencia, aunque es una forma de adquirir la propiedad no tiene el carácter contractual de la donación, ya que falta la toma en consideración del causante en cuanto al momento de la transmisión y el contenido en la sucesión legal y ajeno a la voluntad del adquirente, pues se devenga en el momento del fallecimiento y no en el de la aceptación. A pesar de las distancias, producen de igual manera aumento de la renta tanto en el donatario como del causahabiente generado por las adquisiciones, *inter vivos o mortis causa*, gratuitas entre personas físicas.¹²

El impuesto de Sucesiones y Donaciones es un impuesto directo, personal, subjetivo y progresivo.¹³ Tiene carácter directo ya que grava la capacidad económica del contribuyente. Es personal y subjetivo ya que para calcular la cuantía del impuesto se

11. Véase, Artículo 2, Ley 29/1987 de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

12. Véase, Javier Martín Román y Álvaro del Blanco García. "La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa", Crónica Tributaria, número, 151/2014 (115-145). Instituto de Estudios Fiscales. Página 17.

13. Artículo 1, Ley 29/1987 de Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

tienen en cuenta factores propios de cada contribuyente como pueda ser la edad, el patrimonio existente, vínculos familiares, etc. En tercer lugar hablamos de progresividad ya que los tipos que se aplican varían en función de la base imponible.¹⁴

El Impuesto de sucesiones se aplicará en los casos que se produzcan los siguientes hechos imponibles:

- 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 e inter vivos.
- La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo que las cantidades deban tributar por el IRPF.¹⁵

Respecto a las personas físicas que están obligadas a la satisfacción del impuesto cuando se producen incrementos en su patrimonio por una transmisión gratuita en los supuestos de hecho del párrafo anterior, es decir, el sujeto pasivo del impuesto será:

- En las adquisiciones mortis causa, los causahabientes.
- En las donaciones y demás transmisiones lucrativas inter vivos equiparables, donatario o favorecido.
- En los seguros de vida, los beneficiarios.¹⁶

Tanto la ley 29/1987 como el Reglamento 1962/1991, que regulan el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, establecen diferencias en la obligación de tributar entre contribuyentes residentes y no residentes en territorio español. Mientras que los primeros están obligados a tributar por obligación personal, los segundos están obligados a tributar por obligación real. Las personas físicas que tengan su residencia habitual en España¹⁷ con independencia de su nacionalidad, se les exigirá el impuesto por obligación personal, es decir, el impuesto será

14. Véase, Javier Martín Román y Álvaro del Blanco García. "La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa", *Crónica Tributaria*, número, 151/2014 (115-145). Instituto de Estudios Fiscales. Nota a pie de página número 27. Página 19.

15. Artículo 3, Ley 29/1987 de Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

16. Véase, Artículo 5, Ley 29/1987 de Impuesto de Sucesiones y Donaciones

17. Para determinar la residencia habitual en España, hemos de remitirnos a las normas que regulan el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que considera residente en España a aquella persona física que resida en su territorio más de 183 días en relación a los 365 días anteriores a la fecha del devengo.

exigible cuando sea sujeto pasivo de una transmisión patrimonial gratuita con independencia de donde se sitúen los bienes y derechos que adquiriera.^{18 y 19}

Mientras que a las personas físicas que no residan en España, se le exige el impuesto por obligación real, únicamente serán gravadas las transmisiones de bienes y derechos que se encuentren situados en territorio español o se pueda establecer una conexión con el territorio.²⁰ Según la normativa española se consideran bienes situados en territorio español: los inmuebles radicados en España; y los bienes muebles afectos a un inmueble situado en territorio español, aunque el momento del devengo no se encuentren en dentro del territorio.²¹

Tras analizar las características del Impuesto de Sucesiones Y Donaciones, debemos centrarnos en el estudio de la estructura, tarifa y cuota tributaria en función del patrimonio existente del impuesto que dará lugar a la cuota final a ingresar por el contribuyente.

En el caso de las Sucesiones y Donaciones la base imponible se calcula tras aplicar las deducciones oportunas al valor del bien o derecho transmitido resultante de la estimación directa o indirecta. La base liquidable se obtiene al aplicar reducciones a la base imponible. Para las transmisiones mortis causa e inter vivos se establecen reducciones en función del parentesco, la edad y a beneficiarios de seguros de vida y por empresa familiar.²²

Para la obtención de la cuota efectiva a ingresar hemos de aplicar a la base liquidable la cuota íntegra que se establece en una tarifa progresiva²³ con tipos que oscilan entre 7,65 y 34% y la cuota tributaria en función del patrimonio existente²⁴ que puede afectar a una subida de tipo aplicable de hasta el 81,6% en casos de un patrimonio existente elevado.

La aplicación de reducciones de la base imponible, el cálculo de la cuota íntegra y cuota tributaria de carácter estatal serán de aplicación, según se recoge en la ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones 29/1987, en los supuestos que la Comunidad Autónoma no ejerza las competencias atribuidas por la ley estatal²⁵ y cuando el contribuyente tenga obligación real de contribuir.²⁶

18. Véase, Artículo 6, Ley 29/1987 de Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

19. Puede llegar a darse el supuesto que un residente en España sea gravado por un inmueble situado en el extranjero, cuando el causante no sea residente.

20. Véase, Artículo 7, Ley 29/1987 de Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

21. Véase, Artículo 18.2, Reglamento 1629/1981 del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

22. Véase Artículos 20.2 y 20.6, Ley 29/1987 de Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

23. Véase Artículo 21.2, Ley 29/1987 de Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

24. Véase Artículo 22.2, Ley 29/1987 de Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

25. Véase Artículos 20.1, 21.1 y 22.1, Ley 29/1987 de Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

26. Véase Artículos 20.4, 21.3 y 22.4, Ley 29/1987 de Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

En definitiva, lo establecido en la normativa estatal se aplicará a las personas físicas no residentes en territorio español y a los residentes en una Comunidad Autónoma la cual no hubiera ejercido las competencias cedidas. La norma estatal, limita a los no residentes a acogerse a la normativa autonómica, como ya sabemos, mucho más favorable para el contribuyente. Para poder acogerse a la normativa autonómica en función de la ley 22/2009 es necesario cumplir con el punto de conexión exclusivo, la residencia habitual. Imposible de alcanzar para las personas físicas no residente, negándoles el acceso a la aplicación de una serie de beneficios fiscales.

2.3. CESIÓN DE COMPETENCIAS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN LO REFERENTE AL RENDIMIENTO DEL IMPUESTO. LEY 22/2009.

Todo lo relativo a la cesión de impuestos a las comunidades autónomas se encontraba regulado en la ley 21/2001, entre otros, regula la cesión del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. La mencionada ley, fue derogada por la ley 22/2009, en un intento de despistar a la Comisión en las intenciones de sancionar al Reino de España por incumplimiento, haciendo creer que la actualización normativa cumplía ya con las obligaciones impuestas por la Unión Europea, quedando en evidencia, ya que el contenido de ambas leyes coincide.

En la mencionada ley, se reconoce expresamente la cesión del rendimiento del impuesto de sucesiones y donaciones a las Comunidades Autonomas²⁷, precisamente el ejercicio de esa potestad normativa que ha desarrollado cada Comunidad Autónoma ha creado dos puntos que han generado la controversia respecto al ordenamiento europeo.

El primer aspecto de dudosa legalidad, es el punto de conexión que se establece como indispensable para poder aplicar la normativa autonómica, la residencia habitual. Se considerará residente habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma la persona física que resida en su territorio un mayor número de días de los cinco años anteriores a la fecha del devengo. En el caso de ganancias patrimoniales de bienes inmuebles donde radiquen.²⁸ Por lo tanto no cumplir con el requisito de residencia habitual provoca automáticamente la aplicación de la normativa estatal, mucho más gravosa para el contribuyente.

El segundo aspecto controvertido es la delimitación del hecho imponible. Se considerarán producidos en una comunidad autónoma los siguientes supuestos: sucesiones mortis causa en la CCAA donde resida habitualmente el causante en el fallecimiento; las donaciones de inmuebles el lugar donde

27. Véase, Artículo 25.1.a. Ley 22/2009 regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común.

28. Véase, Artículo 28.1 Ley 22/2009 regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común.

radiquen. En el caso de donación de los demás bienes y derechos se consideran producidos en el lugar donde resida habitualmente el donatario.²⁹

En tercer y último lugar, la ley 22/2009, permite acceder a los contribuyentes que cumplan con los requisitos de residencia habitual o posean algún punto de conexión necesario de los expuestos en los párrafos superiores, tendrá el derecho a aplicar unas reducciones y bonificaciones, ya que las Comunidades Autónomas, tiene competencias normativas sobre la base imponible, la tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes de patrimonio existente y sobre deducciones y bonificaciones de la cuota. Deberán mejorar a la normativa estatal, aunque también pueden crear sus reducciones o bonificaciones propias, y siempre se aplicaran con posterioridad a la normativa estatal.³⁰

Se puede observar que la normativa española utiliza un doble criterio de conexión para grabar el impuesto, uno personal referente a la nacionalidad, domicilio...así como un vínculo real referente a la aplicación del impuesto cuando los bienes se sitúen en su territorio.

En el hipotético caso en que una Comunidad Autónoma no hubiera ejercido sus competencias, la ley aplicable sería la estatal³¹. En la actualidad la mayoría de Comunidades Autónomas, han iniciado una carrera a la baja a la hora de gravar el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, con la intención de atraer los capitales a su territorio y provocando una diferencia abismal a la hora de liquidar un impuesto respecto a otras Comunidades Autónomas que no han seguido esa línea en la regulación. Se amplía aún más la diferencia de trato fiscal, si lo comparamos en los supuestos en los que hay que aplicar la normativa estatal. Aquí se produce la diferencia de trato fiscal entre residentes y no se residentes, ya que ante una misma situación de hecho, con la única diferencia que marca el punto de conexión de la residencia habitual en el territorio de una comunidad autónoma, generan dos situaciones jurídicas diferentes: para los residentes habitual es la posibilidad de aplicar unas reducciones y bonificaciones en algunos supuestos de hasta el 99% y para el no residente comunitario la aplicación de la normativa estatal mucho más gravosa para el contribuyente con tipos que oscilan entre el 7 y el 34%.

Básicamente las situaciones discriminatorias más habituales son las siguientes: (Anexo I)

- A. Causante residente en territorio español y alguno o algunos o todos los herederos o legatarios son residentes.

29. Véase, Artículo 32.2. Ley 22/2009 regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común.

30. Véase, Artículo 48.1 Ley 22/2009 regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común.

31. Véase, Artículo 53 Ley 22/2009 regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común.

- B. Sucesiones en que el causante es no residente en España y existen bienes y derechos en España.
- C. Sucesiones en que ni el causante ni sus causahabientes son residentes en España; pero existen bienes en España.
- D. Sucesiones en el que el causante es no residente y el heredero o causahabiente es residente en España, con bienes en el extranjero.
- E. Donaciones de inmueble situados en territorio español a no residentes.
- F. Donaciones por no residentes a residentes en España, de bienes inmuebles situados en el extranjero.
- G. Donaciones de bienes y derechos situados en España por residente a favor de no residente.³²

Ejemplo práctico de un supuesto real con la normativa aplicable hasta el año 2014.

Matrimonio con dos hijos mayores de 30 años, uno residente en Madrid y el otro no residente porque fue destinado a Londres por motivos laborales hace dos años, realiza una donación (en 2014) del saldo de 800.000 euros que disponen en una cuenta corriente depositada en una entidad bancaria española, sin una finalidad especificada, a cada uno de ellos. El que tiene su residencia en Madrid, por aplicación de la normativa autonómica, deberá pagar un impuesto por donaciones de 2.000,6 euros. En cambio, para el expatriado a Londres el coste fiscal de la operación ascenderá a un total de 200.122,67 euros por aplicación de la normativa estatal.³³

Tabla 1. Diferencias de carga fiscal entre residentes y no residentes en España antes de la STJUE del 3/09/14³⁴.

| LIQUIDACIONES DONACIÓN METÁLICO PADRES A HIJOS | HIJO RESIDENTE MADRID (Ley CA Madrid) | HIJO NO RESIDENTE (Ley Estatal) |
|--|--|--|
| Valor total bienes donados | 800.000,00 € | 800.000,00 € |
| Cargas y deudas deducibles | - € | - € |
| BASE IMPONIBLE | 800.000,00 € | 800.000,00 € |
| Reducciones parentesco (-) | - € | - € |
| BASE LIQUIDABLE | 800.000,00 € | 800.000,00 € |
| Tarifa Progresiva | Hasta 798.817,20= 199.604,23 Resto: 34% | Hasta 797.555,08 = 199.291,40 Resto: 34 % |
| CUOTA ÍNTEGRA | 200.006,38 € | 200.122,67 € |
| Coficiente corrector | 1,00 | 1,00 |
| CUOTA TRIBUTARIA | 200.006,38 € | 200.122,67 € |
| Bonificaciones | - 198.006,32 € | 0,00 |
| CUOTA A INGRESAR | 2.000,06 € | 200.122,67 € |

32. Véase, AEDAF, "Guía Fiscal para la reclamación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones satisfecho por no residentes". Página 4.

33. Véase, Mercedes del Albert, "Estudio del Impuesto de Sucesiones y Donaciones". Año 2014. Página 19.

34. Véase, Mercedes del Albert, "Estudio del Impuesto de Sucesiones y Donaciones". Año 2014. Página 43.

Por lo tanto el incumplimiento de las obligaciones que dimanaban del artículo 63 TFUE respecto a la restricción de capitales, produce una diferencia de trato fiscal entre los contribuyentes residentes y no residentes, ya que ante un mismo hecho imponible, donación de 800.000€, se generan dos situaciones jurídicas diferentes, el residente en Madrid sujeto a la normativa autonómica liquidará el impuesto por 2.000€ mientras que el no residente conforme a la normativa estatal liquidará el impuesto por 200.000€. El valor de la transmisión para el no residente se ve afectado negativamente, lo que produce una restricción a la libre circulación de capitales.

35. Véase, Sentencia Tribunal Justicia de la Unión Europea de 3 de Septiembre de 2014. Asunto C-127/12. Párrafo 11.

36. Véase, Sentencia Tribunal Justicia de la Unión Europea de 3 de Septiembre de 2014. Asunto C-127/12. Párrafo 12.

37. Véase, Artículo 258 del tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

38. Véase, Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Artículo 91.1.1. Párrafo primero.

39. Véase, Sentencia Tribunal Justicia de la Unión Europea de 3 de Septiembre de 2014. Asunto C-127/12. Párrafo 15.

3. SENTENCIA 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014 DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA. ASUNTO C-127/12.

A continuación procedemos a exponer los aspectos relativos a inicio del procedimiento administrativo así como las alegaciones vertidas por la Comisión y el Tribunal de Justicia y la defensa planteada por el Reino de España. Así como el Fallo del alto tribunal.

3.1 PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

La Comisión contactó por primera vez con el Estado español a través de escrito de requerimiento el 7 de mayo 2007, advirtiéndole de que los artículos 32 y 48 de la ley 22/2009 podrían ser incompatibles a los artículos 63 TFUE y 40 EEE.³⁵ Debemos de recordar que los informes y escritos de la Comisión Europea, tienen una finalidad recomendatoria, ante las infundadas sospechas de incumplimiento y previo inicio de recurso, si el Estado Miembro no atendiera a las mencionadas recomendaciones para cumplir con la normativa Europea. El 7 de mayo de 2010 la Comisión volvió a enviar dictamen motivado a España, la cual respondió alegando que la causa del incumplimiento la ley 21/2001 ya había sido sustituida por la ley 22/2009.³⁶ El 17 de febrero de 2011 la Comisión emitió un nuevo dictamen complementario al Estado Español analizando la nueva ley, y tras nueva replica al dictamen de contrario e insatisfecha por las alegaciones vertidas por el Estado Español, la Comisión decide interponer Recurso por incumplimiento de las obligaciones que le corresponden como Estado Miembro respecto a los Tratados Europeos el día 7 de marzo de 2012. En virtud de lo recogido en el artículo 258 TFUE se otorga la competencia a la Comisión de Interponer Recursos Directos por Incumplimiento a países Miembros de la Unión Europea.³⁷ Tras la comunicación de interposición de la Demanda por Incumplimiento, España en un último intento de eludir los requerimientos europeos, en marzo de 2012 interpone excepción de inadmisibilidad³⁸ de la demanda en virtud del Reglamento de Procedimiento del tribunal de Justicia³⁹. Las alegaciones vertidas por el Estado Español giraban principalmente al considerar que la Comisión en sus dictámenes motivados y complementarios había ampliado aspectos jurídicos que suponían ampliación del objeto del requerimiento inicial, provocando merma en el derecho a la defensa.

35. Véase, Sentencia Tribunal Justicia de la Unión Europea de 3 de Septiembre de 2014. Asunto C-127/12. Párrafo 11.

36. Véase, Sentencia Tribunal Justicia de la Unión Europea de 3 de Septiembre de 2014. Asunto C-127/12. Párrafo 12.

37. Véase, Artículo 258 del tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

38. Véase, Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Artículo 91.1.1. Párrafo primero.

39. Véase, Sentencia Tribunal Justicia de la Unión Europea de 3 de Septiembre de 2014. Asunto C-127/12. Párrafo 15.

También alegó que la situación entre residentes y no residentes no puede ser comparable y que la demanda presenta ambigüedad al referirse a legislaciones diferentes y no hacer el estudio de todas las normas internas que generan el incumplimiento. Sin embargo, ni la Comisión ni el Tribunal de Justicia consideraron que existiera vicio alguno en la interposición de la demanda por incumplimiento, ya que no se amplió el objeto inicial del requerimiento y se contó con las regularidades procedimentales que se exigen en el Tratado de Funcionamiento, desestimando la excepción de inadmisibilidad aducida por el Reino de España.

3.2. SOBRE EL INCUMPLIMIENTO.

La Comisión considera que existe un obstáculo a la libre circulación de capitales recogida en el ordenamiento Europeo⁴⁰ sosteniendo que la ley estatal permite a las Comunidades Autónomas aplicar reducciones fiscales que se aplican en caso de conexión exclusiva en el territorio de las Comunidades⁴¹, es decir, a residentes en esas Comunidades o a los propietarios de bienes inmuebles en esos territorios⁴², por lo tanto y según la Comisión en los casos en que sólo se aplique la regulación estatal la carga fiscal será más elevada⁴³. En contra el Estado Español basa su defensa, refiriéndose a la sentencia Azores como jurisprudencia análoga al fondo del procedimiento intentando demostrar que no existe discriminación⁴³. También alega su defensa en el artículo 65 TFUE que recoge excepciones a la libre circulación de capitales que reconoce el derecho de los Estados a establecer las disposiciones que considere pertinentes en su derecho fiscal.⁴⁴ En último lugar, menciona el respeto a la identidad nacional recogido en el artículo 4 TFUE⁴⁵. Ni la Comisión ni el Tribunal de Justicia los considera suficientes para probar que no se vulnera la libre circulación de capitales.

El Tribunal de Justicia considera que existe restricción de la libre circulación de capitales recogida en el artículo 63 TFUE y en el artículo 40 EEE al generar la normativa estatal en los supuestos que hemos expuesto⁴⁶ que producen disminuciones del valor de la herencia o de la donación.⁴⁷ Que la restricción de capitales la provocan los artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009 posibilitando su aplicación en el caso de conexión exclusiva con el territorio de una Comunidad Autónoma.⁴⁸, como ocurre en los supuestos en que se puede aplicar la reducción en los bienes inmuebles situados en una Comunidad y no se permite aplicarla en bienes inmuebles situados

49. Véase, Sentencia Tribunal Justicia de la Unión Europea de 3 de Septiembre de 2014. Asunto C-127/12. Párrafo 68.

50. Véase, Sentencia Tribunal Justicia de la Unión Europea de 3 de Septiembre de 2014. Asunto C-127/12. Párrafo 71.

51. Véase, STJUE 11 de diciembre de 2003, caso Barbier (C-215/2001) y STJUE de 25 de octubre de 2007, caso M. Geurts y D. Vogten (C-464/2005).

fuera del territorio. El Tribunal echa por tierra los argumentos expuestos del Estado Español, considera que la Sentencia Azores no se puede aplicar por analogía ya que el objeto de ambos casos es diferente⁴⁹. Tampoco considera la excepción recogida en el artículo 65 TFUE ya que ésta debe aplicarse en sentido estricto⁵⁰. Como se puede observar el Tribunal de Justicia tampoco acepta las alegaciones del Reino de España y declara:

- 1) Que el Reino de 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.
- 2) Desestimar el recurso en todo lo demás.
- 3) Condena en costas.

La sentencia de forma previsible declara incompetente la normativa española por ser contraria al ordenamiento jurídico europeo en el trato fiscal a los contribuyentes generando desigualdades que afectan disminuyendo el valor de la herencia o donación recibida por una persona física no residente. La sentencia del 3 de Septiembre sigue la línea jurisprudencial que viene marcando el Tribunal de Justicia, en asuntos similares respecto a las Sucesiones y Donaciones. Ha declarado incompatibles leyes que provocaban diferencia de trato fiscal basadas en reducciones para los supuestos que exista conexión directa con el territorio.⁵¹

A parte de las consecuencias normativas que produce el fallo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea consistentes en modificar la normativa interna para adecuarse al principio de prohibición de restringir la libertad de capitales y a situar a los residentes y a los no residentes que tienen su residencia habitual en algún estado miembro en la misma posición, para que a éstos se les pueda aplicar la normativa autonómica, menos gravosa que la estatal, sin establecer un punto de conexión exclusivo de residencia habitual con el territorio de la aplicación de la norma autonómica y que procedemos a analizar a continuación.

La Sentencia de 3 de septiembre de 2014 por la que se reconoce la ilegalidad del Impuesto de sucesiones y donaciones, produce efectos de responsabilidad patrimonial por parte del Estado Español frente a aquellos sujetos pasivos no residentes que hayan liquidado un impuesto conforme a la normativa estatal, provoca que incluso en una misma herencia los

49. Véase, Sentencia Tribunal Justicia de la Unión Europea de 3 de Septiembre de 2014. Asunto C-127/12. Párrafo 68.

50. Véase, Sentencia Tribunal Justicia de la Unión Europea de 3 de Septiembre de 2014. Asunto C-127/12. Párrafo 71.

51. Véase, STJUE 11 de diciembre de 2003, caso Barbier (C-215/2001) y STJUE de 25 de octubre de 2007, caso M. Geurts y D.Vogten (C-464/2005).

contribuyentes no residentes tienen que satisfacer un impuesto más elevado que los que son residentes en España⁵² reduciendo el valor del bien transmitido sin ninguna justificación objetiva.

Esto significa que el contribuyente tiene derecho a la devolución del impuesto pagado indebidamente, según la sentencia, debiendo instar el correspondiente procedimiento administrativo para que se reconozca su derecho y se proceda a la devolución de los impuestos satisfechos, por cuanto la liquidación o autoliquidación practicada es nula de pleno derecho⁵³. En estos casos, la administración procederá a la devolución del impuesto satisfecho. El contribuyente podrá solicitar mediante procedimiento especial la devolución de los ingresos indebidos más los intereses de mora generados, teniendo cuatro años para su reclamación administrativa antes de que devenga firme la liquidación.⁵⁴

En los supuestos que las liquidaciones que sean firmes, es decir, hayan transcurrido más de cuatro años desde el momento del pago del impuesto, el contribuyente deberá ejercer la acción de responsabilidad patrimonial contra el Estado legislador (Ley 30/1992), para reparar el daño causado por la aplicación de una norma estatal dejada sin efecto por ser contraria al ordenamiento europeo⁵⁵. En cuanto a la caducidad de las acciones por responsabilidad patrimonial se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en sentencia 145/2012 respecto a las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha confirmado el efecto *ex tunc* de dichas resoluciones.⁵⁶ produciendo efectos desde el momento mismo que el acto tuvo su origen. No obstante la jurisprudencia en este sentido es variable, ya que tribunales nacionales consideran que la devolución de los ingresos debe producirse desde el momento que se tuvo constancia de la ilegalidad, reduciendo así el plazo para la reclamación.

52. Véase, AEDAF. "Guía Fiscal para la reclamación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones satisfecho por no residentes. Página 3.

53. Véase, AEDAF. "Guía Fiscal para la reclamación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones satisfecho por no residentes. Página 5 y 11.

54. Véase, AEDAF. "Guía Fiscal para la reclamación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones satisfecho por no residentes. Página 11.

55. Véase, AEDAF. "Guía Fiscal para la reclamación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones satisfecho por no residentes. Página 13

56. Véase, AEDAF. "Guía Fiscal para la reclamación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones satisfecho por no residentes. Página 14.

4. CAMBIOS NORMATIVOS EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES TRAS LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA.

Tras la decisión del Tribunal de Justicia por la cual condena a España por incumplimiento de las obligaciones que derivan del artículo 63 TFUE, al restringir la libertad de movimientos de capitales y producir discriminación respecto al trato fiscal entre residentes y no residentes, el Estado Español se ve obligado a modificar su ley estatal, para solventar la discriminación y adecuarla al ordenamiento jurídico europeo. El Reino de España, podía haber aprovechado la obligación impuesta por Europa de modificar la Ley 29/1987 y la ley 22/2009, para proceder a una modificación más amplia dirigida a la armonización del impuesto entre Comunidades Autónomas o por lo menos una limitación de los rangos de actuación de las Comunidades en el rendimiento del Impuesto, para así reducir la diferencia de carga fiscal que existe entre diferentes Comunidades Autónomas. Nada más lejos de la realidad, el Estado Español decidió tomar el camino fácil y corto, sin tener en cuenta la opinión de los expertos en la materia que demandan desde hace tiempo una actualización del impuesto. Decidió modificar de una manera simple los aspectos que se veían afectados por la decisión, solventar las diferencias de trato fiscal entre residentes y no residentes, a través de una Disposición Adicional a la ley sin modificar ninguno de los artículos que componen dicha ley, obviando el resto de problemas que se generan entre residentes en diferentes comunidades autónomas, entre residentes y no residentes extracomunitarios, así como la posible falta de atracción de las inversiones extranjeras.

Esta modificación se llevó a cabo a través de la ley 26/2014 en su disposición final 3ª referente a la modificación de la ley 29/1987 de 18 de Diciembre. En la mencionada Disposición Final 3ª establece la redacción de la Disposición Adicional Segunda de la ley 29/1987 de adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado. Queda redactada de la manera siguiente:

«Uno. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014.

1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:

a) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.

b) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma.

c) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos», los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.

d) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos», los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan.

e) En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos», los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

2. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.

3. Cuando en un solo documento se donen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de las reglas expuestas en el apartado 1 anterior resulte aplicable la normativa de distintas Comunidades Autónomas, la cuota tributaria a ingresar se determinará del siguiente modo:

1. ° Se calculará el tipo medio resultante de aplicar al valor del conjunto de los bienes y derechos donados la normativa del Estado y la de cada una de las Comunidades Autónomas en las que radiquen o estén situados parte de tales bienes y derechos.

2. ° Se aplicará al valor de los bienes y derechos que radiquen o estén situados en cada Comunidad Autónoma el tipo medio obtenido por la aplicación de su normativa propia, de lo cual se obtendrá una cuota tributaria a ingresar, correspondiente a dichos bienes y derechos.

Dos. Regulación de la declaración-liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.

Los contribuyentes, que deban cumplimentar sus obligaciones por este impuesto a la Administración Tributaria del Estado, vendrán obligados a presentar una autoliquidación, practicando las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y

acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible. Al tiempo de presentar su autoliquidación, deberán ingresar la deuda tributaria resultante en el lugar, forma y plazos determinados reglamentariamente por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.»

En definitiva la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987 que regula el Impuesto de Sucesiones Y Donaciones se puede considerar como un “parche” normativo. Tras la obligación de cumplir con la normativa europea, se limita a equiparar los supuestos de hecho en cuanto a la posibilidad de acogerse a la normativa autonómica, exclusivamente los supuestos que el Tribunal de Justicia consideraba que se generaba el trato fiscal diferente respecto al no residente. El poder legislativo en España ni si quiera intentó revisar los aspectos que generan esa dicotomía en el trato fiscal, causante por la cesión del rendimiento del impuesto a las Comunidades Autónomas. Solventó el partido por la vía rápida, a través de una disposición adicional en la que se eliminarán los supuestos que generaban las restricciones a libre circulación de capitales en el ámbito europeo, sin tener en cuenta otra serie de problemas dentro de su territorio, como la diferencia de carga fiscal que puede sufrir un ciudadano nacional español en función de la Comunidad Autónoma donde resida.

En la actualidad puede darse la paradoja que un ciudadano europeo no residente en España soporte menos carga fiscal en virtud de la Disposición Adicional 2ª al poder acogerse a la ley de una Comunidad Autónoma que aplica fuertes bonificaciones en la cuota, que un ciudadano español residente en una Comunidad Autónoma que no haya aplicado o ejercido el derecho de establecer reducciones y bonificaciones, obviamente, ante un supuesto de hecho idéntico.

5. PROBLEMAS A NIVEL INTERNO Y EUROPEO. DESIGUALDADES FISCALES ENTRE EL COMUNIDADES AUTONOMAS. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Como hemos analizado en puntos anteriores, Las Comunidades Autónomas tienen atribuidas la competencia sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en virtud de la Ley 22/2009. Las consecuencias son que cada una de ellas puede regular la base imponible, la cuota íntegra, deducciones y bonificaciones, siempre dentro de los límites contenidos en la normativa estatal. Se traduce en una irregularidad normativa y sobre todo en la diferencia de carga fiscal que puede soportar un ciudadano español afincado en una Comunidad Autónoma respecto a otra. La Figura 1 muestra el tipo impositivo medio en donaciones tal y como tiene establecido cada Comunidad Autónoma.

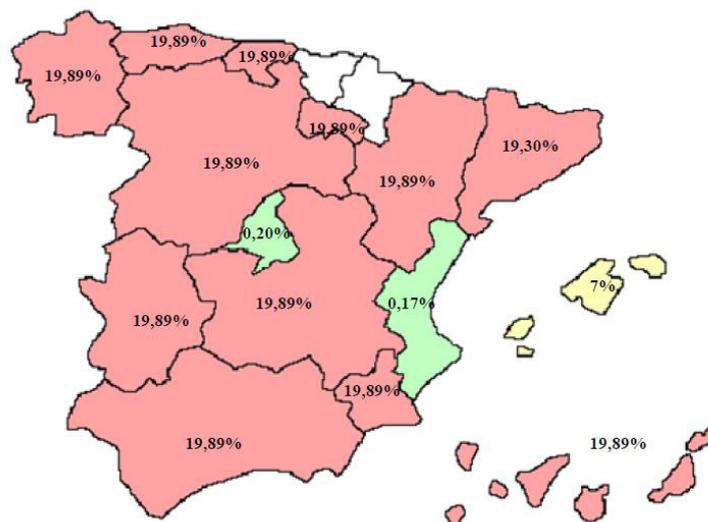


Figura 1. Mapa de tipos impositivos medios efectivos en el ISD (modalidad donaciones)⁵⁷

Estas desigualdades se pueden apreciar con el siguiente ejemplo:

Supongamos que un matrimonio con 4 hijos mayores de 30 años (uno residente en Andalucía, otro en la Comunidad Valenciana, otro en Cataluña y otro en Madrid), realiza una donación de 800.000 € en dinero en efectivo, sin una finalidad especificada, a cada uno de ellos. El que tiene

57. Véase, Guillem López y Antonio Durán-Sindreu, "Impuesto Sucesiones y Donaciones", Indret 1/2008. Página 20

su residencia en Andalucía deberá pagar un impuesto por donaciones de 208.159,35€, para el que resida en Cataluña su factura fiscal ascenderá a 56.000 €, para el valenciano a 42.753,13 euros y el madrileño únicamente deberá abonar 2.000,06 €.

Esto se debe principalmente a que la Comunidad de Madrid prevé una bonificación en cuota del 99 por ciento, la Comunidad Valenciana del 75 por ciento, Cataluña una tarifa reducida para donaciones entre padres e hijos y, en cambio, Andalucía no regula ningún beneficio fiscal para este supuesto.⁵⁸

Las tablas 2 y 3 muestran las diferencias en la liquidación del impuesto en las diferentes Comunidades Autónomas.

Tabla 2. Coste fiscal en las comunidades autónomas.⁵⁹

| Supuesto de Hecho | CCAA | Coste fiscal |
|---|-----------------------------|--------------|
| Donación 800.000 € en metálico padres a hijos (mayores de 30 años y residentes en España) | Hijo residente en Andalucía | 208.159,35€ |
| | Hijo residente en Cataluña | 56.000,00€ |
| | Hijo residente en Valencia | 42.753,13€ |
| | Hijo residente en Madrid | 2.000,06 € |

Tabla 3. Liquidación de una donación según la Comunidad Autónoma⁶⁰

| LIQUIDACIONES DONACIÓN METÁLICO PADRES A HIJOS | HIJO RESIDENTE EN ANDALUCIA | HIJO RESIDENTE EN VALENCIA | HIJO RESIDENTE EN CATALUÑA | HIJO RESIDENTE EN MADRID |
|--|--|---|-----------------------------------|---|
| Valor total bienes donados | 800.000,00 € | 800.000,00 € | 800.000,00 € | 800.000,00 € |
| Cargas y deudas deducibles | - € | - € | - € | - € |
| BASE IMPONIBLE | 800.000,00 € | 800.000,00 € | 800.000,00 € | 800.000,00 € |
| Reducciones parentesco (-) | - € | 100.000,00 € | - € | - € |
| BASE LIQUIDABLE | 800.000,00 € | 700.000,00 € | 800.000,00 € | 800.000,00 € |
| Tarifa Progresiva aprobada CCAA | Hasta 797.555,08 = 207.266,95 Resto: 36,50% | Hasta 390.958,37 = 79.072,64 Resto: 29,75% | Hasta 600000 = 38000 Resto: 9% | Hasta 798817,20 = 199604,23 Resto: 34% |
| CUOTA ÍNTEGRA | 208.159,35 € | 171.012,52 € | 56.000,00 € | 200.006,38 € |
| Coefficiente corrector | - € | - € | - € | - € |
| CUOTA TRIBUTARIA | 208.159,35 € | 171.012,52 € | 56.000,00 € | 200.006,38 € |
| Bonificaciones | - € | -128.259,39 | 0,00 | -198.006,32 |
| CUOTA A INGRESAR | 208.159,35 € | 42.753,13 € | 56.000,00 € | 2.000,06 € |

58. Véase, Mercedes del Albert, "Estudio del Impuesto de Sucesiones y Donaciones". Año 2014. Página 18.

59. Véase, Mercedes del Albert, "Estudio del Impuesto de Sucesiones y Donaciones". Año 2014. Página 18.

60. Véase, Mercedes del Albert, "Estudio del Impuesto de Sucesiones y Donaciones". Año 2014. Página 43

Como se puede observar, en el supuesto más extremo de un donatario en Madrid y el otro residente en Andalucía puede generar diferencias en la cuota a ingresar en más de doscientos mil euros. Esta diferencia deriva de la política fiscal y económica de algunas Comunidades Autónomas en comenzar una carrera a la baja a la hora de gravar las Sucesiones y Donaciones, con el objetivo fiscal de la atracción de capitales. Si consideramos que la recaudación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, es mínima, puede ser razonable que las Comunidades decidan reducir el gravamen hasta mínimos atrayendo a los capitales, que a su vez generaran una recaudación superior a posteriori, por ejemplo a través de impuestos indirectos.

Esta estrategia fiscal también utilizada entre Estados, genera un obstáculo al movimiento de capitales a nivel interno. En el sentido que en un mismo supuesto de hecho y en situaciones análogas, varía el valor de la donación.

Llegados a este punto debemos reflexionar sobre si la aplicación de la normativa autonómica en virtud de la ley 22/2009 es contraria a la Constitución Española al generar diferencias de trato fiscal entre comunidades autónomas vulnerando el artículo 139 de la Constitución Española que proclama lo siguiente:

1. Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado.
2. Ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español.

Resulta llamativo que tras la condena del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a España a modificar su normativa interna por ser contraria a la libre circulación de capitales entre Estados Miembros, el Estado Español no tome medidas cuando se vienen vulnerando las mismas obligaciones a nivel interno. Aún resulta más llamativo, que se modifique la normativa respecto a los no residentes para cumplir con las obligaciones derivadas del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y no se modifique la normativa interna que genera desigualdades regionales entre sus nacionales. En este aspecto han surgido avances que están poniendo en duda la constitucionalidad de la normativa autonómica, como se puede comprobar en la reciente sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015 de 18 de Marzo de 2015 en referencia a la cuestión de inconstitucionalidad 3337/2013, declara contraria a la Constitución el término “que tengan residencia habitual en la Comunidad Valenciana”, ya que

este punto de conexión provocaba una bonificación del 99% a aquellos ciudadanos que tenían su residencia en la Comunidad Valenciana, mientras que la persona física residente en distinta Comunidad no podrá aplicar en su cuota a ingresar dicha bonificación. El tribunal consideró nulo dicho precepto por ser contrario a artículo 139 de la Constitución Española corrigiendo la desigualdad provocada por la normativa autonómica.

Otro de los problemas que en el impuesto de sucesiones y donaciones en el ámbito de situaciones transfronterizas, son los problemas que puedan surgir por la doble imposición internacional que se genera entre Estados al considerar que ambos tienen la potestad normativa para gravar el mismo hecho imponible. Viene provocado por que algunos Estados gravan cualquier bien que se encuentre en su territorio, como es en nuestro país. Provoca que al regresar el bien al país del no residente puede ser gravado de nuevo, en función de un criterio de conexión personal. Si bien es cierto que se está trabajando por parte de los organismos Europeos en eliminar esta situación tan gravosa para el sujeto pasivo como se puede observar en su Recomendación para evitar la doble imposición de 15 de diciembre de 2011. No obstante, los países también intentan reducir al máximo la doble imposición a través de los tratados de los que forman parte y a través de convenios bilaterales, normalmente en favor del principio de reciprocidad.

6. CONCLUSION

Tal y como se extrae del análisis de los aspectos que rodean al impuesto de Sucesiones y Donaciones, su aplicación genera más aspectos negativos que positivos y no se ajusta a la realidad que se vive actualmente.

El objetivo de gravar un hecho imponible viene marcado por su recaudación y el objeto la conducta económica que quiere corregir. Bajo mi punto de vista, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones no es relevante en la contribución a las arcas públicas, ya que su recaudación se calcula entorno al 1% respecto a la aportación total del resto de impuestos. Su naturaleza es gravar las transmisiones patrimoniales gratuitas con el objetivo de provocar una redistribución de la riqueza. No se puede afirmar que se cumpla, ya que normalmente el impuesto recae sobre el ciudadano medio generando un exceso de carga fiscal en el contribuyente, quien a menudo no puede hacer frente, como sucede en el caso de las sucesiones. Las grandes fortunas, habitualmente tienen posibilidad de contar con más medios a la hora de realizar un análisis fiscal exhaustivo que produzca una tributación menor, diluyendo en la realidad el objeto que se expresa en el papel.

Dejando a un lado el aspecto social del impuesto y centrándonos en un aspecto más técnico, no se acaban los problemas que derivan de la aplicación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. En concreto la causa de los problemas radica en la cesión del rendimiento del impuesto a las Comunidades. Básicamente, la regulación de las Comunidades provoca una restricción a la libre circulación de capitales tanto a nivel Europeo como nacional. En cuanto al nivel Europeo, los problemas se han solucionado a raíz de la obligación interpuesta por el Tribunal de Justicia, si bien es cierto, que la modificación ha sido una mano de pintura por parte del Estado Español a todos los problemas que genera la legislación, con el único propósito de satisfacer las pretensiones de la Unión Europea. Respecto a los efectos del cambio normativo frente a los residentes en terceros Estados no miembros de la Unión no se resuelven en la transposición normativa D.A Segunda de la ley 29/1987 quedando a día de hoy condenados a soportar una carga fiscal mayor, ya que los efectos de la mencionada disposición de limitan al ámbito europeo. Respecto al ámbito nacional, los problemas de desigualdad fiscal en la tributación entre comunidades autónomas no han sido corregidos. Siguen existiendo diferencias en el valor del bien transmitido tras aplicar el impuesto, que en algunas Comunidades es mayor que en otras. No debemos olvidar que las situaciones generadas son

contrarias a libre circulación de capitales dentro del territorio español, y por lo tanto, contrarias a la Constitución, siguen existiendo y no se puede observar por parte del poder legislativo afán de modificación. Si bien es cierto, que recientemente la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha declarado algún aspecto de la normativa autonómica inconstitucional, también es cierto que es el primer pronunciamiento al respecto y que todavía queda un largo camino por recorrer hasta solventar las desigualdades generadas. Desde mi punto de vista la solución sería la eliminación por completo de la cesión del rendimiento a las Comunidades, creando una norma estatal general en la que tuvieran cabida todos los sujetos pasivos, ya sean no residentes o nacionales, a fin de crear una situación de igualdad y seguridad jurídica.

Otra solución interesante sería la de proponer una armonización fiscal de todas la Comunidades Autónomas, creando una norma estatal que fijará unos límites estrecho de actuación en la posibilidad de gravar como a la de bonificar, teniendo las Comunidades la posibilidad de aplicar sus competencia dentro del margen marcado por el Estado, siempre y cuando no sea un margen amplio y las desigualdades que se puedan producir fueran mínimas. Sería beneficioso en el sentido de que se eliminarían casi todas las diferencias en el trato fiscal en son de la igualdad nacional proclamada por la constitución, como en el sentido del debate que se puede generar a nivel autonómico por la supresión de la cesión del impuesto que resultaría de aplicar la solución de normativa estatal única.

Desde un punto de vista estrictamente personal, la solución sería la eliminación total de la imposición. En primer lugar, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, grava transmisiones patrimoniales que ya han sido gravadas con anterioridad, por lo que supone una nueva carga para el sujeto pasivo sobre el bien transmitido que no ha tenido voluntad de incorporarlo a su patrimonio si no un tercero. En algunas situaciones se genera el efecto contrario, ya que en vez de suponer un incremento del patrimonio, la liquidación genera una carga al contribuyente a la que no puede hacer frente, suponiendo una merma del patrimonio del sujeto pasivo. La supresión podría suponer efectos en los inversores extranjeros como atracción fiscal para realizar sus inversiones en España que pueden suponer un efecto positivo mayor en la economía que el valor de la recaudación del Impuesto. A pesar de parecer una solución atractiva, es difícil su aplicación ya que si esto sucediera tendría efectos en el contribuyente, pudiendo este utilizar la figura de transmisiones patrimoniales gratuitas, como un método encubierto para no cumplir con las obligaciones tributarias.

En definitiva, como se puede observar los problemas que surgen de la aplicación del impuesto de Sucesiones y Donaciones son varias, tantas como las soluciones que se pueden proponer. Los expertos en la materia deberán decidir cuál es la más necesaria y proporcionada, lo que si debemos de tener claro es la necesidad de efectuar una actualización del impuesto en aras de buscar la equidad en sistema tributario justo y proporcional.

7 ANEXO I

| SITUACIONES DISCRIMINATORIAS TJUE C-127/12 | | | | | | | |
|--|--------------|---------------|---------------------|---------------------------|----------------------------|---------------------------|--|
| Hecho Imponible | Causante | Causahabiente | Tributación | Administración competente | Normativa aplicable | Sentencia TJUE | Normativa aplicable Disposición final tercera Ley 26/2014. |
| Sucesión | No Residente | Residente | Obligación personal | Estado | Norma estatal Ley 29/1987. | Situación discriminatoria | Si el causante es residente en UE o EEE tendrá derecho a aplicar la norma de la CCAA en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situado en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, la norma de la CCAA resida el sujeto pasivo. |
| Sucesión | Residente | No Residente | Obligación real | Estado (1) | Norma estatal Ley 29/1987. | Situación discriminatoria | Si el causahabiente es residente en UE o EEE tendrá derecho a aplicar la norma de la CCAA en la que hubiera residido el causante. |
| Sucesión | No Residente | No Residente | Obligación real | Estado (1) | Norma estatal Ley 29/1987. | Situación discriminatoria | Si el causante es residente en UE o EEE tendrá derecho a aplicar la norma de la CCAA en donde se encuentren el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situado en España. |
| Hecho Imponible | Donante | Donatario | Tributación | Administración | Normativa aplicable | Sentencia TJUE | Normativa aplicable Disposición final tercera Ley 26/2014. |
| Donación inmuebles en Extranjero | No Residente | Residente | Obligación personal | Estado | Norma estatal Ley 29/1987. | Situación discriminatoria | Si el inmueble se encuentre en EU o EEE tendrá derecho a aplicar la norma de la CCAA en la que resida el donatario. |
| Donación inmuebles en España | Residente | No Residente | Obligación real | Estado | Norma estatal Ley 29/1987. | Situación discriminatoria | Si el donatario es residente en UE o EEE tendrá derecho a aplicar la normativa de la CCAA de situación del inmueble. |
| Donación otros bienes y derechos | Residente | No Residente | Obligación real | Estado (1) | Norma estatal Ley 29/1987. | Situación discriminatoria | Si el donatario es residente en UE o EEE se podrá aplicar la normativa de la CCAA en que se hayan encontrado los referidos bienes más días de los últimos 5 años. |
| Donación inmuebles en Extranjero | Residente | Residente | Obligación personal | Estado | Norma estatal Ley 29/1987. | Situación discriminatoria | Si el inmueble se encuentre en EU o EEE tendrá derecho a aplicar la norma de la CCAA en la que resida el donatario. |
| Donación inmuebles en España | No Residente | No Residente | Obligación real | Estado | Norma estatal Ley 29/1987. | Situación discriminatoria | Si el donatario es residente en UE o EEE tendrá derecho a aplicar la normativa de la CCAA de situación del inmueble. |
| Donación otros bienes y derechos | No Residente | No Residente | Obligación real | Estado (1) | Norma estatal Ley 29/1987. | Situación discriminatoria | Si el donatario es residente en UE o EEE se podrá aplicar la normativa de la CCAA en que se hayan encontrado los referidos bienes más días de los últimos 5 años. |

(1) No habrá sujeción a ISD español caso de recibir la herencia o donación bienes que NO se encuentren situados, pueden ejercerse o haberse de cumplir en territorio español.

8. BIBLIOGRAFÍA.

1. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de Septiembre. Asunto C-127/12. Incumplimiento libre circulación de capitales.
2. Sentencia del Tribunal Constitucional de 18 de Marzo de 2015. Cuestión de inconstitucionalidad 3337/2013.
3. Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>).
4. Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo. 94/1/CE, CECA.1.1.1994. (<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=URISERV%3Aem0024>).
5. Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. 1.11.2012.
6. Parlamento Europeo. Libre Circulación de Capitales. Doris Kolasa 7/2015. (http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/es/displayFtu.html?ftuld=FTU_3.1.6.html).
7. Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
8. Real Decreto 1629/1991, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
9. Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.
10. 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.
11. Javier Martín Román y Álvaro del Blanco García. "La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa", Crónica Tributaria, número, 151/2014 (115-145). Instituto de Estudios Fiscales.
12. Actualidad Jurídica Uría Menéndez / 39-2015 / 142-146, "Los límites Europeos de la autonomía fiscal en España, Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el Asunto C-127/12 sobre el régimen de tributación de los no residentes en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.
13. Arco Abogados y Asesores Tributarios, "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Restricción a la libre circulación de capitales", publicado el 24 Noviembre, 2014.
14. Mercedes del Albert," Estudio del Impuesto de Sucesiones y Donaciones". Año 2014.

15. AEDAF, *“Guía Fiscal para la reclamación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones satisfecho por no residentes.”*
17. Guillem López Casasnovas Antonio Durán-Sindreu Buxadé, *“Revista para el análisis del derecho”*, Indret, Barcelona, enero de 2008.
18. Inpact España asesores y auditores, *“Guía fiscal 2015”*.
20. Joaquín Cuesta Domínguez y Patricia Carmona Mendoza, *“La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: Un camino aún por recorrer”*.