

## Sucesiones y donaciones: normativas de CCAA a residentes fuera de la UE

POR LIDIA BAZÁN Y MARCOS ESCODA Especialistas en Derecho Tributario de Marimón Abogados

**Fruto de esta cesión de competencias, a una herencia o donación que deba tributar en España le podrá ser de aplicación la normativa de una autonomía o la normativa estatal, en función de la residencia fiscal de los contribuyentes. Hasta la fecha, a una sucesión que deba tributar en España y cuyo causante o contribuyente no sea residente fiscal en territorio español ni en otro Estado miembro de la Unión Europea le será de aplicación la normativa estatal y no la autonómica resultando una tributación por ISD muy superior, en la mayoría de casos, a la que habría correspondido de aplicar la normativa autonómica.**

**E**l Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) en España es un tributo estatal que tiene algunas de sus competencias cedidas a las CCAA. Fruto de esta cesión de competencias, a una herencia o donación que deba tributar en España le podrá ser de aplicación la normativa de una Comunidad Autónoma o la normativa estatal, en función de la residencia fiscal de los contribuyentes.

Hasta la fecha, a una sucesión que deba tributar en España y cuyo causante o contribuyente no sea residente fiscal en territorio español ni en otro Estado miembro de la Unión Europea le será de aplicación la normativa estatal y no la autonómica resultando una tributación por ISD muy superior, en la mayoría de casos, a la que habría correspondido de aplicar la normativa autonómica.

La equiparación de la tributación entre residentes en España y residentes comunitarios fue consecuencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de la UE ("TJUE") de 3 de septiembre de 2014, que declaró que España habría incumplido obligaciones comunitarias permitiendo diferencias de trato fiscal en las donaciones y sucesiones entre sujetos pasivos residentes y no residentes. Por ello, la normativa interna se modificó posibilitando la aplicación de la normativa de las CCAA a sujetos residentes en otros estados miembros de la UE. No obstante, dicha modificación legislativa no afectaba a residentes en otros Estados extra-comunitarios, quienes seguían tributando de acuerdo con la normativa estatal.

La sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018 analiza la posible responsabilidad patrimonial del Estado por el mal funcionamiento del poder legislativo español al aprobar una norma declarada ilegal y que constituye una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida por el artículo 63 del Tratado Fundacional de la UE. Se trata de un heredero residente fuera de la UE que hereda de su madre residente en España.

**Considera que la cuota satisfecha por el impuesto no se ajusta a Derecho, al haber declarado la citada sentencia del Tribunal Europeo la incompatibilidad con la normativa europea de la legislación interna española, que regula los puntos de conexión para la cesión del tributo a las CCAA permitiendo diferencias en el trato fiscal de sucesiones y donaciones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España.**

La sentencia del Tribunal Supremo analiza la jurisprudencia comunitaria en relación con uno de los principios fundamentales en los que se basa el Derecho de la UE, concretamente el principio de libre circulación de capitales, único de los principios fundamentales de la Unión que ha sido ampliado a terceros países.

La jurisprudencia del TJUE ha constatado una vulneración de esta libertad cuando un Estado miembro dispensa un trato fiscal diferente a los sujetos pasivos en base al criterio de su residencia. Ha detectado infracciones a la libre circulación de capitales en los casos en los que las leyes de un Estado miembro conceden beneficios fiscales más favorables a los residentes que a los no residentes.

**El TJUE constató una vulneración de libre circulación de capitales si un Estado tiene un trato fiscal distinto en base a su residencia**

**En base al TS, el legislador debe adecuar la norma a doctrina comunitaria e implementar puntos de conexión aplicables**

A este respecto, el TJUE ha sido tajante al establecer que las sucesiones hereditarias forman parte del "movimiento de capitales" y están afectadas por la libre circulación. Cualquier normativa que haga depender la aplicación de reducciones o bonificaciones en el Impuesto del lugar de residencia del causante y del causahabiente, produciendo con ello una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado distinto a aquel en cuyo territorio se grava la sucesión, constituye una restricción de la libre circulación de capitales -*sentencia Mattner*, de 22 de abril de 2010 y *sentencia Welte*, de 17 de octubre de 2013.

El TJUE ha establecido que las desigualdades de trato en función de la residencia carecen de justificación porque las excepciones previstas a la libre circulación de capitales deben interpretarse restrictivamente, no existiendo diferencia objetiva por el hecho de ser residente o no en el país donde se grava la sucesión -*sentencia Barbier*, de 11 de diciembre de 2003, *sentencia Mattner* y *sentencia Jäger*, de 17 de enero de 2008).

El Tribunal Supremo basa su fallo en la *sentencia Welte*, de 17 de octubre de 2013 del TJUE. Dicho caso trataba sobre una sucesión de un heredero residente fiscal en Suiza que heredó de su esposa, también residente fiscal en Suiza, un inmueble sito en Alemania.

A la vista del planteamiento del recurso, el Supremo resuelve a favor del contribuyente, entendiendo que la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 es aplicable a casos en los que el sujeto pasivo es residente fuera de la UE, no estando justificada la diferencia de trato.

En consecuencia, estima la responsabilidad patrimonial del Estado por incumplimiento del Derecho de la UE y le condena al pago de la diferencia de cuota entre lo que debía haber pagado de aplicar la norma de la Comunidad Autónoma y lo liquidado según normativa estatal.

Cabe indicar que para supuestos liquidados, al margen del procedimiento de responsabilidad patrimonial del Estado, vía compleja y recomendada para casos prescritos, el cauce más adecuado sería la impugnación de la autoliquidación y solicitud de devolución de ingresos indebidos.

A la vista de la resolución del Tribunal Supremo, entendemos que el legislador debe adecuar de nuevo la norma a la doctrina comunitaria, lo que supone la implementación de los puntos de conexión aplicables a los residentes en España y UE a todos los contribuyentes con independencia de su residencia.



GETTY

**Cabe indicar que para supuestos liquidados, al margen del procedimiento de responsabilidad patrimonial del Estado, vía compleja y recomendada para casos prescritos, el cauce más adecuado sería la impugnación de la autoliquidación y solicitud de devolución de ingresos indebidos. A la vista de la resolución del Tribunal Supremo, entendemos que el legislador debe adecuar de nuevo la norma a la doctrina comunitaria, lo que supone la implementación de los puntos de conexión aplicables a los residentes en España y UE a todos los contribuyentes con independencia de su residencia.**