

## Sumario

### Novedades legislativas

- ❑ **DERECHO FISCAL: Sucesiones y donaciones, cuando la normativa de las CCAA también es aplicable a los residentes fuera de la Unión Europea**
- ❑ **DERECHO MERCANTIL: Propuesta de Directiva sobre transformaciones, fusiones y escisiones transfronterizas**

#### **I Derecho fiscal: Sucesiones y donaciones: cuando la normativa de las CCAA también es aplicable a los residentes fuera de la Unión Europea**

Autores: Lidia Bazán y Marcos Escoda

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España es un tributo estatal que, sin embargo, tiene algunas de sus competencias cedidas a las Comunidades Autónomas. 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 determinada Comunidad Autónoma o la normativa estatal, en función de la residencia fiscal de los contribuyentes.

En particular, se encuentra cedida a las Comunidades Autónomas la competencia de establecer reducciones y bonificaciones adicionales a las establecidas en la normativa estatal del impuesto, lo que provoca que se produzcan diferencias considerables en la carga tributaria que han de soportar los contribuyentes en función de la normativa finalmente aplicable.

Hasta la fecha, se da la circunstancia de que en una sucesión que deba tributar en España, pero cuyo causante o contribuyente no sea residente fiscal en territorio español ni en otro Estado miembro de la Unión Europea, la normativa de aplicación a la herencia será la estatal y no la autonómica, resultando una tributación por Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 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 Unión Europea (“TJUE”) de 3 de septiembre de 2014<sup>1</sup>, que declaró que

<sup>1</sup> El Tribunal Supremo ha dictado otras dos Sentencias posteriores que reiteran el mismo criterio, la Sentencia

España habría incumplido las obligaciones comunitarias al permitir diferencias de trato fiscal en las donaciones y sucesiones entre los sujetos pasivos residentes y no residentes en territorio español. Como consecuencia de ello, la normativa interna se modificó, en el sentido de posibilitar la aplicación de la normativa propia de las Comunidades Autónomas a los sujetos residentes en otros estados miembros de la UE. No obstante, dicha modificación legislativa no afectaba a los residentes en otros Estados extracomunitarios. Éstos debían seguir 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 Unión Europea.

Se trata de un supuesto 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 Comunidades Autónomas 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 en primer lugar 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. Ello se debe a que éste es el único de los principios fundamentales de la Unión que ha sido ampliado a terceros países. Es decir, la libre circulación de capitales no solo aplica entre Estados miembros de la Unión Europea, sino “*erga omnes*” o respecto de terceros países.

Sin embargo, cabe plantearse si la libre circulación de capitales aplica y hasta qué punto en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En este sentido, la abundante 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.

Concretamente, 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.

---

Nº 493/2018 de 22 de marzo 2018 y la Sentencia Nº 488/2018 de 21 de marzo de 2018

Hay que decir a este respecto que el TJUE ha sido tajante y claro al establecer que las sucesiones hereditarias forman parte del “movimiento de capitales” y están afectadas, por tanto, por la libre circulación. Del mismo modo, 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).

Finalmente, el TJUE ha establecido que las desigualdades de trato en función de la residencia carecen de toda justificación dado que las excepciones previstas a la libre circulación de capitales deben interpretarse restrictivamente. La diferencia de trato ha de estar objetivamente justificada, no existiendo diferencia objetiva por el mero hecho de ser residente o no en el país donde se grava la sucesión (Sentencia Barbier de 11 de diciembre de 2003, Sentencia Mattner antes mencionada y Sentencia Jäger de 17 de enero de 2008).

El Tribunal Supremo basa su fallo fundamentalmente 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. La conclusión del Tribunal europeo fue que la normativa alemana, que permitía la

aplicación de determinadas reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones sólo a los residentes en Alemania, vulneraba el derecho a la libre circulación de capitales.

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 plenamente aplicable a los 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 condena al mismo 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 ya liquidados, al margen del procedimiento de responsabilidad patrimonial del Estado, vía compleja y recomendada para aquellos casos ya prescritos, el cauce más adecuado, y también más sencillo, sería la impugnación de la propia 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 aplicación de los puntos de conexión aplicables actualmente a los residentes en España y UE a todos los contribuyentes con independencia de su residencia

## **II Derecho mercantil: Propuesta de Directiva sobre transformaciones, fusiones y escisiones transfronterizas**

Autor: Álvaro Gaviño

El pasado 25 de abril, la Comisión Europea publicó la Propuesta nº 2018/114 (la “Propuesta”) por la que se modifica la Directiva (UE) 1132/2017, de 14 de junio (la “Directiva”) en lo relativo a la ejecución de operaciones de transformación, fusión y escisión de carácter transfronterizas.

La razón por la que se propone la modificación de la Directiva (que ya contenía un régimen de ejecución de operaciones de fusión transfronteriza) en tan corto espacio de tiempo la encontramos en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (TJUE) de 25 de octubre de 2017 (Asunto Polbud). En dicha Sentencia, una sociedad de nacionalidad polaca aprobó el traslado de su domicilio social a Luxemburgo con el consiguiente cambio de forma jurídica a sociedad de responsabilidad limitada luxemburguesa, pero manteniendo su sede real (dirección efectiva), en el país de origen. La inscripción de la operación fue denegada dado que, de acuerdo con el Derecho de sociedades de Polonia, el traslado del domicilio social de una sociedad al extranjero requiere, necesariamente, su previa disolución y liquidación.

El TJUE (al que fue remitida la causa por el Tribunal Supremo de Polonia) declaró que dicha exigencia supone una medida de naturaleza desproporcionada y, por tanto, se opone a la libertad de establecimiento garantizada en los artículos 49 y 54 del Tratado de Funcionamiento de la UE.

Asimismo, de manera expresa declara la Sentencia que la libertad de establecimiento dentro de la UE se debe aplicar, en todo caso, al traslado del domicilio social de una sociedad constituida de acuerdo con la legislación de un Estado miembro (origen) al territorio de otro Estado miembro (destino), sin que obligatoriamente sea necesario el desplazamiento del domicilio real de la mencionada sociedad (éste es uno de los puntos más significativos de la Sentencia con respecto a pronunciamientos anteriores del TJUE).



A la luz de dichas consideraciones, la Comisión estimó la necesidad de elaborar un paquete de medidas que sirviera para establecer procedimientos armonizados dentro de la UE. Ello permitiría (i) eliminar las restricciones a la libertad de establecimiento; (ii) ejecutar estas operaciones de forma ordenada, eficiente y eficaz; y (iii) proteger a las partes interesadas más afectadas (trabajadores, socios y acreedores) de forma adecuada y proporcionada. No obstante, se observa cómo la Comisión ha realizado una extensión casi generalizada del

procedimiento de transformación transfronteriza (que es el que se le planteó en el Asunto Polbud) hacia el resto de operaciones de modificación estructural sin que, en muchos casos, se hayan efectuado las adaptaciones y modificaciones oportunas, para garantizar la correcta aplicación del procedimiento de control propuesto a las otras operaciones incluidas en su ámbito objetivo (fusiones y escisiones). La necesidad de adaptación se observa, particularmente, en el paquete de medidas de protección a socios y acreedores.

La Comisión, consciente de los riesgos existentes en este tipo de operaciones (principalmente, de elusión de derechos y obligaciones), propone un sistema de doble control. El primer filtro a la operación corresponderá al Estado de origen que deberá emitir su juicio acerca de si la operación de reorganización transfronteriza tiene como finalidad: “crear artificios encaminados a obtener ventajas fiscales indebidas o a perjudicar injustificadamente los derechos legales o contractuales de los trabajadores, acreedores o socios”. Nótese en este punto la indeterminación del concepto. La autoridad competente del Estado de origen deberá pronunciarse, por un lado, sobre la intencionalidad de un acto (es decir, no se exige la obtención de ventajas o el perjuicio a terceros, sino el mero hecho de pretenderlo), y, por otro lado, deberá determinar qué constituye a su juicio un “artificio” (sin que dicho término pueda ser objetivable a priori).

En cualquier caso, este punto deberá ser

puesto en conexión con la jurisprudencia del TJUE en relación con la inexistencia de abuso por el hecho de establecer el domicilio (ya sea real o social), en un determinado Estado con el fin de obtener la aplicación de una legislación que sea más favorable (Asuntos Polbud y Cartesio).

Según la Propuesta, la Autoridad competente que deba validar la operación en origen no siempre se corresponderá con órganos judiciales. Éste es uno de los aspectos que presenta mayores recelos en cuanto a la aplicabilidad del sistema de control propuesto. Así, en aquellos supuestos en los que el juicio por el Estado de origen no sea llevado a cabo por un órgano jurisdiccional (i.e. Registros Mercantiles, como será el caso de España), se deben establecer medidas que posibiliten el sometimiento del juicio emitido por parte de los afectados al control judicial (incluyendo la posibilidad de adoptar medidas cautelares). Por tanto, esta labor de revisión por un órgano judicial, hará que la ejecución de estos procedimientos de reestructuración transnacionales no sea tan eficiente como cabría desear.

La Propuesta establece un procedimiento de tramitación de la inscripción en el Estado de destino a realizar íntegramente por canales en línea (sin exigir la presencia física ante la Autoridad competente). Esta previsión trae causa de la propuesta de la CE para la utilización de herramientas y procesos digitales en el ámbito del Derecho de sociedades, la cual, junto con la Propuesta, componen el paquete de medidas denominado: “Company Package Law”.

Para concluir con la breve exposición de la Propuesta, dos aspectos que consideramos relevantes: (i) es la primera vez que se prevén procedimientos de ejecución de escisiones transfronterizas, si bien la Propuesta únicamente abarca aquellas realizadas a favor de sociedades beneficiarias de nueva creación (con motivo de la escisión); y (ii) no incluye normas relativas a la ejecución de operaciones de cesión global de activo y pasivo. Por tanto, estas operaciones de reestructuración deberán continuar realizándose, bien a través de las normas internas de cada uno de los Estados (siempre que tenga reconocimiento expreso en ambos ordenamientos), o bien a través de otro tipo de estructuras jurídicas.



Por otro lado, en cuanto al ámbito subjetivo de aplicación, se excluye de manera expresa la participación de sociedades en situación concursal o pre-concursal. Esta exclusión va en línea con otros países de nuestro entorno, pero no es la que sigue nuestro ordenamiento interno. En España, el único supuesto en el que no se permite la participación de sociedades en concurso es en el traslado internacional del domicilio.

Nuestra Ley Concursal expresamente se refiere a la posibilidad de incluir en la propuesta de Convenio la ejecución de operaciones de fusión, escisión o cesión global de activo y pasivo de la concursada, e incluso transmisiones de unidades productivas durante la tramitación del concurso, debido a que el recurso a las mismas puede ser en ocasiones una vía de resolución de la situación financiera.

A modo de conclusión: vaya por delante que los objetivos perseguidos por la Propuesta son plausibles y que, si los mismos son obtenidos, supondrá un importante hito en materia societaria ya que posibilitará la creación de un espacio armonizado dentro de la UE para la ejecución de este tipo de operaciones, lo que fomentará un mayor dinamismo empresarial dentro del espacio comunitario y, por ende, la creación de riqueza en un mayor número de Estados. No obstante, existen algunas reticencias en cuanto a la viabilidad de aplicación del procedimiento propuesto y, sobre todo, de su agilidad, así como en relación con las medidas de protección para socios, acreedores y trabajadores, por lo que habrá que estar pendiente del avance de la negociación entre los Estados y la tramitación parlamentaria de la Propuesta hasta su aprobación para pronunciarnos sobre el cumplimiento de los fines perseguidos.



# Marimón Abogados

Marimón Abogados es un despacho fundado en 1931 que ofrece servicios legales en todas las áreas del Derecho y que cuenta con oficinas en Barcelona, Madrid y Sevilla. Nuestro despacho se ha adaptado a los cambios que se han ido produciendo en el mercado mediante la mejora constante de sus servicios y la ampliación de sus ramas de actividad, creando departamentos altamente especializados que cuentan con una amplia experiencia, lo que nos permite resolver cualquier tema legal desde la misma firma:

<a href="#">Administrativo, Regulatorio, Urbanismo y Medio ambiente</a>	<a href="#">Financiero</a>	<a href="#">Laboral</a>	<a href="#">Procesal</a>
<a href="#">Competencia</a>	<a href="#">Fiscal</a>	<a href="#">Mercantil y Societario</a>	<a href="#">Propiedad Intelectual e Industrial</a>
<a href="#">Concursal</a>	<a href="#">Inmobiliario</a>	<a href="#">Penal</a>	<a href="#">Tecnologías de la Información y Protección de Datos</a>
<a href="#">French Desk</a>	<a href="#">German Desk</a>	<a href="#">Italian Desk</a>	<a href="#">Portuguese Desk</a>

Para cualquier aclaración o comentario sobre el contenido de esta información pueden ponerse en contacto con los siguientes abogados:



**Lidia Bazán**

[lbazan@marimon-abogados.com](mailto:lbazan@marimon-abogados.com)



**Marcos Escoda**

[mescoda@marimon-abogados.com](mailto:mescoda@marimon-abogados.com)



**Álvaro Gaviño**

[agavino@marimon-abogados.com](mailto:agavino@marimon-abogados.com)



## Barcelona

Calle Aribau, 185, 6º  
08021 Barcelona  
Tel.: (+34) 934 157 575



## Madrid

Paseo de Recoletos, 16, 4º  
28001 Madrid  
Tel.: (+34) 913 100 456



## Sevilla

C/ Balbino Marrón 3, 5º, of. 17  
41018 Sevilla  
Tel.: (+34) 954 657 896

*Este documento es una recopilación de información jurídica elaborada por Marimón Abogados. La información que se incluye en el mismo no constituye asesoramiento jurídico. Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son propiedad de Marimón Abogados. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea de forma extracta, sin la previa autorización de Marimón Abogados.*