



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

LA TRIBUTACIÓN DE LOS NO RESIDENTES EN ESPAÑA EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Autor: Laura Salar Cerezo

Directora: Sabina de Miguel Arias

Facultad de Derecho

2018

I. ÍNDICE

I.	ÍNDICE	1
II.	ABREVIATURAS EMPLEADAS	2
III.	INTRODUCCIÓN	3
1.	CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO DE FIN DE GRADO.....	3
2.	RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS.....	4
3.	METODOLOGÍA.....	5
IV.	EVOLUCIÓN NORMATIVA	6
1.	LA SITUACIÓN EN LA REDACCIÓN ORIGINARIA DE LA LEY 29/1987, DE 18 DE DICIEMBRE	6
2.	ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA, DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014 (ASUNTO C-127/12).....	12
3.	MODIFICACIONES OPERADAS A TRAVÉS DE LA LEY 26/2014.....	17
3.1.	Sucesión con causante no residente en España	19
3.2.	Sucesión con causahabiente no residente en España	22
3.3.	Donaciones de bienes inmuebles en España a favor de no residentes	24
3.4.	Donaciones de bienes inmuebles fuera de España a favor de residentes	27
3.5.	Donaciones de bienes muebles en España a favor de no residentes	29
4.	LA POSIBILIDAD DE EFECTUAR UNA SOLICITUD DE INGRESOS INDEBIDOS RESPECTO DE LAS CANTIDADES ABONADAS POR EL ISD CON ANTERIORIDAD A LA REFORMA.....	31
5.	LA PROBLEMÁTICA GENERADA EN RELACIÓN CON LOS CONTRIBUYENTES EXTRACOMUNITARIOS.....	34
V.	CONCLUSIÓN.....	38
VI.	BIBLIOGRAFÍA	41

II. ABREVIATURAS EMPLEADAS

Art.	Artículo
Arts.	Artículos
CA	Comunidad Autónoma
CC	Código Civil
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española de 1978
Cfr.	Confróntese
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
EEE	Espacio Económico Europeo
EEMM	Estados Miembros
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
LISD	Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LOFCA	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas
LPACAP	Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas
p.	Página
pp.	Páginas
TC	Tribunal Constitucional
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea

III. INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO DE FIN DE GRADO

El presente Trabajo de Fin de Grado viene a abordar la problemática en la regulación del ISD respecto de los no residentes en España. Para ello, voy a realizar un análisis de la evolución normativa que ha sufrido este impuesto en España desde la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, haciendo hincapié en el examen de la Sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), la cual supuso un punto de inflexión en su regulación y en las modificaciones en la normativa española del ISD que tuvieron lugar como consecuencia de esta Sentencia.

2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS

En lo que afecta a la razón de elección de este tema, ya que realizar un Trabajo de Fin de Grado es una tarea compleja, considero que lo mejor es elegir un tema que resulte interesante, circunstancia esta que ha sido la principal razón para la elección de esta materia. A estos efectos, el ISD es un impuesto que está de actualidad en el panorama tributario, como todos sabemos, por la gran problemática que ha generado debido a las diferencias en la tributación entre las distintas CCAA.

Esto me es muy cercano, ya que por razones personales, me interesé por este impuesto hace un tiempo -incluso antes de cursar las asignaturas relativas al Derecho financiero y tributario-, lo cual hizo que empezara a plantearme algunos interrogantes sobre su regulación, y las diferencias de tributación en función de la concreta normativa aplicable.

Junto a ello, me interesó especialmente la Sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), pues nunca me había planteado la problemática que puede comportar este impuesto respecto a los no residentes en España.

3. METODOLOGÍA

La metodología seguida para el desarrollo de este Trabajo ha consistido en la búsqueda, lectura y análisis posterior de la normativa aplicable, así como de la jurisprudencia y de los diferentes textos doctrinales existentes sobre la materia.

En relación con las fuentes utilizadas para la realización de este Trabajo, han sido variadas. Así, en cuanto a la doctrina científica, he acudido a artículos en revistas científicas y a manuales especializados. Junto a lo anterior, también he consultado diversas bases de datos y fuentes electrónicas. Por último, he analizado también diversas Sentencias recientes del TS y del TJUE.

IV. EVOLUCIÓN NORMATIVA

A la hora de analizar el presente objeto de estudio, considero necesario examinar la evolución normativa que se ha producido en relación con la tributación de los no residentes en el ISD. Para ello, comenzaré haciendo alusión a la normativa primigenia de la LISD, para pasar a analizar la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) y las reformas llevadas a cabo en la normativa española del ISD a raíz de esta.

1. LA SITUACIÓN EN LA REDACCIÓN ORIGINARIA DE LA LEY 29/1987, DE 18 DE DICIEMBRE

La imposición sobre las sucesiones fue introducida en España ya en el siglo XVIII, siendo desde entonces una fuente de ingresos e instrumento redistributivo de la renta y de la riqueza. Sin embargo, el ISD se halla cada vez más cuestionado, a raíz de las mejoras fiscales que establecen las CCAA, las cuales han generado una situación en la que el ciudadano se encuentra en diferente posición frente a este tributo por razón del territorio¹.

En cuanto a sus características, el art. 1 de la LISD establece que el ISD es un tributo de naturaleza directa y subjetiva, cuya función se centra en gravar los incrementos en el patrimonio de las personas físicas que se obtienen a título lucrativo y siempre que sean causados por el cumplimiento de alguno de los presupuestos que conforman su hecho imponible. Además, también es un impuesto subjetivo, progresivo, complementario del IRPF y cedido a las CCAA². A mayor abundamiento, tanto el hecho imponible gravado en las adquisiciones gratuitas *mortis causa* como *inter vivos* revelan capacidad económica en el receptor de estas operaciones, de manera que se puede decir que el ISD recae sobre un tipo de renta que constituye una riqueza *real y efectiva*³.

¹ Cfr. GARCÍA DE PABLOS, J.F., «La urgente reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones a la luz del derecho comunitario», *Quincena fiscal*, nº. 18, 2014, p. 1.; BLANCO VÁZQUEZ, A., «Vía de solución a la discriminación de los residentes fuera de la UE o del EEE en el ISD español», *Estrategia Financiera*, nº. 340, 2016, p. 1.

² Cfr. JUÁREZ GONZÁLEZ, J.M. y GALIANO ESTEVAN, J., *Todo sucesiones 2016*, Wolkers Kluwer, Valencia, 2015, p. 47.

³ Cfr. VARONA ALABERN, J.E., «Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones», *Quincena Fiscal*, nº. 16, 2014, p. 13.

En este sentido, a tenor del art. 3 de la LISD el hecho imponible de este impuesto es el siguiente: «a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio; b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, *inter vivos*; c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2, a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias».

Por otro lado, y desde un punto de vista material, la promulgación de la LISD, trajo consigo importantes cambios con respecto a la regulación anterior (Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados). Así, tal y como se explica en la exposición de motivos de la misma, las principales modificaciones que introdujo esta norma fueron las siguientes:

- Mayor definición del hecho imponible, de manera que entran a formar parte del mismo las donaciones, que antes eran sometidas a un impuesto aparte.
- El sujeto pasivo pasa a ser solamente el de las personas físicas, de manera que las personas jurídicas quedarán sometidas al Impuesto sobre Sociedades.
- Se sustituye el criterio de la nacionalidad por el criterio de la residencia efectiva.
- Se suprimen las exenciones, tanto para las personas jurídicas como para las personas físicas, a excepción de los beneficios que se otorgaban a favor de la explotación familiar agraria.
- Se lleva a cabo una mejora de la progresividad de la tarifa y se mejora también la distribución de la carga fiscal.
- Se regula una tarifa única en lugar de las siete que existían anteriormente.
- Se establece un mínimo exento en las adquisiciones *mortis causa* que va en función de la edad y del parentesco del sujeto pasivo.
- Contempla la posibilidad de implantar un régimen de autoliquidación del impuesto y de una liquidación parcial del mismo.

Sea como fuere, también desde el punto de vista competencial, el referido impuesto ha experimentado una gran evolución a lo largo de los años, en la medida en que, aunque

comenzó siendo un impuesto propiamente estatal, la LOFCA vino a prever su cesión a las CCAA en su art. 11⁴.

En concreto, la Ley 30/1983⁵, reguló la cesión del rendimiento obtenido en el territorio de las CCAA del Impuesto General sobre Sucesiones. El alcance de esta cesión, estaba regulado en el art. 12 de dicha Ley, y hacía referencia a su gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del ISD. Ahora bien, dicha cesión fue objeto de ampliación en las sucesivas leyes de financiación de las CCAA, concediendo cada vez más competencias normativas a las CCAA, hasta llegar a la vigente Ley 22/2009⁶.

Así, en la actualidad, señala el artículo 19.2.c) de la LOFCA que «en caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas: (...) c) En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, reducciones de la base imponible, tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión».

Más en concreto, es el art. 48 de la Ley 22/2009 el que establece cuáles son las competencias normativas que se ceden a las CCAA y son las siguientes⁷:

- Pueden establecer reducciones de la base imponible, aunque limitadamente⁸.

⁴ Dicho art. 11 establece: «Sólo pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas, en las condiciones que establece la presente Ley, los siguientes tributos: (...) d) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones».

⁵ Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

⁶ 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.

⁷ Cfr. JUÁREZ GONZÁLEZ, J.M. y GALIANO ESTEVAN, J., «*Todo sucesiones 2016*», cit., p. 37-38.

⁸ Continúa diciendo este apartado: «Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones *inter vivos*, como para las *mortis causa*, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate. Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla. Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades

- Pueden establecer una escala de tipos de gravamen propia.
- Pueden establecer cuantías y coeficientes por razón del patrimonio preexistente del causante.
- Pueden establecer deducciones y bonificaciones de la cuota.
- Podrán regular los aspectos de gestión y liquidación del impuesto.

Por tanto, por exclusión, el Estado se ha reservado las siguientes competencias⁹:

- La determinación del hecho imponible.
- La determinación de los supuestos de no sujeción.
- La determinación de los obligados tributarios.
- La fijación de las exenciones.
- El establecimiento de la base imponible del impuesto.

Resultado de las previsiones anteriores ha sido que todas las CCAA han asumido las citadas competencias normativas del ISD, sin ser sometidas, dentro de las mismas, a ningún límite¹⁰, lo que ha producido que la mayoría de ellas, en la práctica, hayan reducido la tributación que por este impuesto correspondería de aplicar la normativa estatal.

En lo que a este Trabajo respecta, cabe señalar que los arts. 6 y 7 de la LISD establecen una doble modalidad de tributación en este tributo. Por un lado, el art. 6 de dicha norma regula una obligación *personal* de los contribuyentes, de manera que deberán pagar el impuesto aquellos que tengan su residencia habitual en España, «independientemente de donde estén situados los bienes y o derechos que integren el incremento de su patrimonio gravado». Por otro lado, el art. 7 establece una obligación *real*, la cual se refiere a que los contribuyentes que no residan en España deberán tributar por el ISD como consecuencia de «la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de

Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado».

⁹ Cfr. TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «El impuesto sobre sucesiones y donaciones como tributo cedido a las Comunidades Autónomas», ponencia realizada en el Curso de Verano, *La necesaria reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, 7 de julio de 2014, p. 11.

¹⁰ Cfr. BARCIELA PÉREZ, J.A., «El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales», *Quincena Fiscal*, nº. 6, 2015, p. 1.

seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella».

En este sentido, y a la hora de determinar la residencia habitual de los contribuyentes, habrá que aplicar el criterio establecido en el apartado segundo del art. 6 de la LISD, el cual establece que «para la determinación de la residencia habitual se estará a lo establecido en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». En consecuencia, y de conformidad con el art. 9 de la LIRPF, se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando «permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español», o bien cuando «radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta».

En cuanto al punto de conexión aplicable a la hora de determinar la concreta CA a la que corresponderá gestionar el ISD, el art. 32.2 de la Ley 22/2009 establece que este punto de conexión dependerá del hecho imponible, de tal manera que:

«a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones *mortis causa* y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

b) En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma. A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

c) En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo».

De este modo, cabe señalar que, sin lugar a dudas, a los herederos que residan en España, se les aplica la normativa de la CA en la que el causante tuviera su residencia habitual, y, en cuanto a los donatarios que residan en España, será preciso distinguir en función del tipo de bien adquirido, si son bienes muebles, el punto de conexión será la

residencia del donatario, mientras que si son bienes inmuebles, será el lugar donde radique el inmueble¹¹.

Siendo esto así, y en lo referente a la determinación de la *residencia habitual*, esta viene regulada en el art. 28.1.1º.b) de la Ley 22/2009, que establece que se entenderá que una persona física reside en una determinada CA a efectos del ISD, «cuando permanezca 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». Sin embargo, cabe señalar que en la práctica es difícil determinar la residencia habitual de una persona¹².

El problema se producía, con anterioridad a la reforma normativa examinada a continuación, en relación con aquellos herederos y donatarios que no residían en España, sujetos pasivos por obligación real, puesto que se les aplicaba la normativa estatal.

Igualmente, si el heredero era residente en España, es decir, un sujeto pasivo por obligación personal, pero el causante no era residente en España en el momento de su fallecimiento, se le aplicaba al causahabiente la normativa estatal.

En ambos casos, será de aplicación la normativa estatal sin perjuicio de lo establecido previamente en el Convenio para evitar la Doble Imposición eventualmente suscrito entre España y el país de residencia del causante, para averiguar si realmente tal adquisición *mortis causa* se halla sujeta al ISD español¹³. Aunque España únicamente ha suscrito tres convenios –con Grecia, Francia y Suecia- para evitar la doble imposición internacional en materia de herencias¹⁴, a pesar de la Recomendación llevada a cabo por la Comisión encaminada a la toma de medidas por parte de los EEMM para evitarlo.

¹¹ Junto a ello, el art. 32.3 de la Ley 22/2009 establece que «Cuando en un solo documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de los puntos de conexión el rendimiento deba entenderse producido en distintas Comunidades Autónomas, corresponderá a cada una de ellas el que resulte de aplicar, al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos».

¹² ÁLVAREZ ARROYO, F., «La descoordinación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: Notas para la reflexión», *Quincena Fiscal*, nº 1, 2017, p. 6.

¹³ VILLARÍN LAGOS, M., «Los impuestos cedidos a las CC.AA.: cuestiones relevantes del alcance de la cesión y del ejercicio de sus competencias», en AA.VV., *La reforma de los Estatutos de autonomía*, Junta de Castilla y León, Valladolid, 2005, p. 591.

¹⁴ CUESTA DOMÍNGUEZ, J. y CARMONA MENDOZA, P., «La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer», *Aranzadi Doctrinal*, nº. 11, 2012, p. 6.

2. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA, DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014 (ASUNTO C-127/12).

Con estos antecedentes, en este apartado paso a explicar la Sentencia que dictó el TJUE con fecha 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y que supuso un importante punto de inflexión en la normativa española reguladora del ISD en relación con el tema objeto de este Trabajo.

Ahora bien, y antes de examinar el contenido del citado pronunciamiento, es preciso señalar que, ya con anterioridad al mismo -el 11 de julio de 2007-, la Comisión Europea envió un escrito de requerimiento al Reino de España, en el que le advertía de una posible incompatibilidad entre la legislación española relativa al ISD¹⁵, y el Derecho comunitario¹⁶.

Tras este requerimiento, el cual fue contestado por el Reino de España, se produjo en 2010 el envío de un dictamen motivado, el cual fue también objeto de contestación. Junto a ello, y como en dicho momento ya había entrado en vigor la Ley 22/2009, en 2011 volvió a remitirse un nuevo dictamen motivado complementario del anterior, analizando este cambio de normativa.

A grandes rasgos, la Comisión mantenía que la normativa española era incompatible con el Derecho comunitario, de tal forma que en 2012, tras agotar esta fase precontenciosa, y a la vista de que no habían sido adoptadas las medidas exigidas, interpuso un recurso por incumplimiento contra el Reino de España, con arreglo al art. 258 del TFUE¹⁷.

Pasando ya a examinar el contenido del pronunciamiento del TJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), el mismo está organizado en dos partes. Por un lado, se refiere a la admisibilidad o no de la demanda por incumplimiento presentada por

¹⁵ En especial los arts. 24 y 40 de la Ley 21/2001, que actualmente son los arts. 32 y 48 de la Ley 22/2009.

¹⁶ Concretamente con los arts. 21 y 63 del TFUE y 28 y 40 del Acuerdo del EEE, relativos a la libre circulación de personas, trabajadores y capitales.

¹⁷ A tenor del cual: «Si la Comisión estimare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones. Si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo determinado por la Comisión, ésta podrá recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea».

la Comisión Europea contra el Reino de España y, por otro, alude al incumplimiento del Derecho comunitario por parte de la normativa del ISD español.

En lo referente a la admisibilidad o no del recurso planteado por la Comisión, el TJUE lo considera admisible tras examinar los argumentos enunciados por las partes.

A estos efectos, niega que haya habido una modificación del objeto del incumplimiento, tal y como argumentaba el Reino de España, ya que aunque el dictamen motivado y el recurso de incumplimiento que planteó la Comisión deben basarse en las mismas imputaciones que el escrito de requerimiento que fue el que inició el procedimiento administrativo, esta puede precisar las imputaciones, siempre que esto no suponga una modificación sustancial del objeto.

Por su parte, también rechaza que las razones esenciales de hecho y de derecho en las cuales se basa el recurso de incumplimiento no puedan deducirse de modo coherente, preciso e inequívoco del texto de la demanda, tal y como alegaba el Reino de España.

Por último, el TJUE deja para el examen de fondo el análisis de dos argumentos que invoca el Reino de España contra la demanda interpuesta, que son, en primer término, el hecho de que la Comisión invoque la vulneración de las libertades de circulación de personas, trabajadores y capitales -argumentando España que es imposible que una medida nacional vulnere estas tres libertades al mismo tiempo-, y, en segundo lugar, la argumentación relativa a que la situación de los residentes y de los no residentes no es siempre comparable.

En lo referente al incumplimiento de los arts. 21 del TFUE y 28 del Acuerdo del EEE, que consagran la libre circulación de personas y trabajadores dentro de la UE y del EEE, el TJUE considera que la Comisión no ha acreditado la relación entre estos artículos y el incumplimiento de la legislación estatal española en cuanto al ISD. De esta manera, desestima el recurso en lo que a estos artículos se refiere.

Desde otro punto de vista, el TJUE recuerda que los arts. 63 del TFUE y 40 del Acuerdo del EEE establecen *la libre circulación de capitales dentro de la Unión y del EEE*, si bien no contienen una definición como tal de lo que se considera movimiento de capitales para poder saber si el ISD se incluye dentro de este principio. No obstante, el TJUE, en reiterada jurisprudencia, ha considerado que «el impuesto que grava las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del

causante, al igual que el trato fiscal de las donaciones, ya tengan éstas por objeto cantidades de dinero, bienes inmuebles o bienes muebles, están comprendidos en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a los movimientos de capitales, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos estén circunscritos al interior de un solo Estado miembro»¹⁸.

A mayor abundamiento, el TJUE considera que suponen una restricción a los movimientos de capitales «las medidas nacionales que causan una disminución del valor de la herencia o de la donación de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se grava la sucesión o la donación, o de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran los bienes afectados y que grava la sucesión o la donación de estos»¹⁹.

De este modo, el TJUE entiende que, en efecto, constituye *una restricción de la libre circulación de capitales* «la normativa de un Estado miembro que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o de la donación del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, o del lugar de residencia del donante y del donatario en el momento de la donación, o también del lugar en el que está situado un bien inmueble objeto de sucesión o de donación, cuando da lugar a que las sucesiones o las donaciones entre no residentes, o las que tienen por objeto bienes inmuebles situados en otro Estado miembro, soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones o las donaciones en las que sólo intervienen residentes o que sólo tienen por objeto bienes inmuebles situados en el Estado miembro de imposición»²⁰.

Como ya hemos tenido ocasión de señalar con anterioridad, en cuanto a la normativa española reguladora del ISD, los arts. 32 y 48 de la Ley 22/2009 son los que prevén la cesión a las CCAA del ISD recaudado en su territorio y los que contienen la posibilidad de que estas establezcan ventajas fiscales que solo son aplicables para aquellos sujetos pasivos que tengan una conexión exclusiva con aquellas.

¹⁸ Véase, la Sentencia de 22 de abril de 2010, *Mattner* (asunto C-510/08), apartado 20.

¹⁹ Véanse, en materia de sucesión, la Sentencia de 17 de enero de 2008, *Jäger* (asunto C-256/06), apartado 31, y la Sentencia de 17 de octubre de 2013, *Welte* (asunto C-181/12), apartado 23, y, en materia de donación, la Sentencia de 22 de abril de 2010, *Mattner* (asunto C-510/08), apartado 26.

²⁰ Véanse, en materia de donación, la Sentencia de 22 de abril de 2010, *Mattner* (asunto C-510/08), apartado 28, y, en materia de sucesión, la sentencia de 17 de octubre de 2013, *Welte* (asunto C-181/12).

De este modo, y como señala el TJUE, cuando intervenga en una sucesión o en una donación un causahabiente, un causante o un donatario que no resida en España, o cuando el objeto sea un bien inmueble que no esté situado en España, el sujeto pasivo no podrá beneficiarse de estas ventajas fiscales, que sí que se aplicarían en la hipótesis de que este residiese en España o si los bienes estuvieran situados en España. En tales situaciones, por consiguiente, el valor de la sucesión o de la donación se verá reducido.

A este respecto, España vino a justificar esa restricción a través del art. 65.1.a) del TFUE que prevé que «lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los EEMM a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital».

Sin embargo, esta excepción al principio de libre circulación de capitales debe aplicarse de forma restrictiva, es decir, no toda normativa fiscal que distinga entre unos contribuyentes y otros en función de donde residen es compatible con el TFUE, sino que hay que interpretar esta excepción a la luz del apartado tercero del mismo artículo, el cual establece que las medidas nacionales a las que se refiere el apartado primero «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo».

Además, no solo debe aplicarse esta excepción con carácter restrictivo, sino que la jurisprudencia ha considerado, asimismo, que para que esté justificada esta diferencia de trato «no debe ir más allá de lo necesario para que se alcance el objetivo perseguido por la normativa de que se trata»²¹.

Junto a ello, cabe señalar que para que la medida nacional que diferencia entre residentes y no residentes, o entre bienes situados dentro o fuera del país -como ocurre en la normativa española reguladora del ISD-, sea compatible con el apartado 1.a) del art. 65 del TFUE, y no suponga una discriminación arbitraria del apartado tercero de ese mismo artículo, resulta del todo necesario que la diferencia de trato que establece esta medida

²¹ Véase, la Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Arens-Sikken (asunto C-43/07), apartado 52.

*afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o esté justificada por razones imperiosas de interés general*²².

Ahora bien, no es esta la situación de la normativa española, ya que ni se trata de situaciones comparables, al no haber ninguna diferencia entre la situación objetiva de un residente y de un no residente, ni existe ninguna razón imperiosa de interés general que justifique esta diferencia de trato²³.

En consecuencia, a juicio del TJUE, la legislación española conlleva una clara restricción a la libre circulación de capitales consagrada en los arts. 63 del TFUE y 40 del Acuerdo del EEE, en cuanto permite diferencias de trato entre los residentes y los no residentes que comporta una disminución del valor de la herencia y de la donación, al tener estos últimos que soportar una mayor carga fiscal que los residentes en España.

²² Véase, la Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Arens-Sikken (asunto C-43/07), apartado 53.

²³ Cfr. ROMERO CÍSCAR, C., «La libre circulación de capitales con terceros países», *Carta tributaria*, n.º. 5-6, 2015, p. 20-23.

3. MODIFICACIONES OPERADAS A TRAVÉS DE LA LEY 26/2014

De conformidad con lo anterior, la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) declaró que la regulación del ISD era contraria al principio de libre circulación de capitales consagrado en los arts. 63 del TFUE y 40 del Acuerdo del EEE.

En consecuencia, España reformó su normativa en este punto, a través de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modificaban 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.

En este sentido, la disposición final tercera de la Ley 26/2014, reformó la *disposición adicional segunda de la LISD*, estableciendo una serie de reglas que permitían igualar el tratamiento de los residentes en territorio español a los no residentes que perteneciesen a la UE y al EEE, quedando fuera de tal regulación los no residentes extracomunitarios²⁴.

A continuación, voy a explicar las nuevas reglas para establecer el punto de conexión en el ISD que ha introducido la Ley 26/2014 en orden a cumplir la Sentencia del TJUE. Para ello, distinguiremos las siguientes situaciones: sucesión con causante no residente en España; sucesión con causahabiente no residente en España; donaciones de bienes inmuebles en España a favor de no residentes; donación de bienes inmuebles fuera de España a favor de no residentes; y, donación de bienes muebles en España a favor de no residentes.

Ahora bien, y antes de abordar cada una de estas reglas, debemos aclarar que la nueva redacción de la disposición adicional segunda de la LISD viene a precisar, en su apartado segundo, que a efectos de la aplicación de las reglas descritas «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

²⁴ Cfr. ROGEL AGUILERA, D, «El Tribunal Supremo abre la posibilidad de reclamar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pagado por los ciudadanos extracomunitarios», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº. 949, 2018, p. 1; LÓPEZ MORO, E., «Comentarios a las medidas adoptadas por el gobierno para evitar la discriminación entre residentes y no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Diario La Ley*, nº. 8433, 2014, p. 3.

período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo»²⁵.

²⁵ Se utiliza el mismo criterio que el establecido en el art. 28.1.1º.b) de la Ley 22/2009.

3.1. Sucesión con causante no residente en España

Tal y como establece el apartado 1.a de la disposición adicional segunda de la LISD, modificado por la Ley 26/2014, cuando se trate de la adquisición de bienes y/o derechos a través de herencia, legado, o cualquier otro título sucesorio similar cuyo causante sea residente en un Estado Miembro de la UE o del EEE distinto de España, los causahabientes tendrán derecho a que se les aplique la normativa autonómica con la que tengan conexión.

En concreto, este punto de conexión es el lugar donde se encuentre el *mayor valor* de los bienes y derechos del caudal relicto que estén situados en España; no obstante, en el caso de que ninguno de ellos se situé en España, se aplicará la normativa autonómica, pero teniendo como punto de conexión el de la *residencia del causahabiente*.

En este caso, se opta por aplicar la normativa de la CA donde esté el mayor valor de los bienes, en lugar de aplicarle a cada bien la normativa de la CA en la que se encuentre situado, lo cual resultaría más acorde con el *principio de territorialidad*, aunque supondría mayor dificultad en su gestión²⁶.

Además, considero que en la práctica puede surgir un problema en el caso de que haya varios bienes situados en varias CCAA, y estos tengan idéntico valor, de manera que no pueda determinarse conforme a este criterio la CA donde se encuentre el mayor valor de los bienes.

A continuación, y para ilustrar la diferencia de trato que podía llegar a producirse en este punto, voy a mostrar un ejemplo comparando la regulación anterior del ISD con la reforma introducida por la Ley 26/2014.

Ejemplo 1. Juan, residente en Toulouse (Francia), fallece dejando a sus hijos, Laura y Gabriel, de 30 y 32 años cada uno, residentes en Zaragoza, y con un patrimonio preexistente cada uno de 200.000 euros, los siguientes bienes: un apartamento en Cádiz (Andalucía) con valor de 250.000 euros, y otro apartamento en Madrid (Madrid) valorado en 200.000 euros.

²⁶ Cfr. MOSQUERA PENA, J.A., *Los puntos de conexión en los tributos cedidos*, Tesis Doctoral dirigida por la Profª. Drª. Ana María Pita Grandal, Universidad de Vigo, 2017, p. 341.

Conforme a dichos datos, supongamos que la base imponible individual de cada heredero fuera de 220.000 euros.

Aplicando la normativa estatal para hallar la base liquidable, en primer lugar cabría aplicar una reducción por parentesco (la correspondiente a un familiar grupo II) de 15.956,87 euros en base al art. 20.2.a) de la LISD. Por tanto, la base liquidable es de 204.043,13.

El tipo de gravamen que establece el art. 21 de la referida LISD es el siguiente:

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00		7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,40	en adelante	34,00

De manera que, la cuota íntegra por los primeros 159.634,83 euros será de 23.063,25 euros, y por el resto, habrá que aplicar un tipo de gravamen del 21,25%. Por lo que por los 44.408,3 restantes, resultará una cuota íntegra de 9.436,76 euros. En conclusión, la cuota íntegra total será de 32.500 euros.

Por último, el art. 22 de la LISD establece que para obtener la cuota tributaria, deberemos aplicar a la cuota íntegra anterior alguno de los siguientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente del contribuyente y del grado de parentesco entre el causante y el causahabiente.

Patrimonio preexistente - Euros	Grupos del artículo 20		
	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43.....	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98...	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.770,98.....	1,2000	1,9059	2,4000

De forma que, el coeficiente multiplicador resultante de aplicar los anteriores criterios es 1. Con lo que, la cuota tributaria incrementada será 32.500 euros.

Como no hay ni deducciones ni bonificaciones aplicables, la cuota líquida va a ser igual a la cuota tributaria incrementada.

En cambio, si aplicamos la disposición adicional segunda de la LISD y tenemos en consideración el punto de conexión que regula en su primer apartado, resultará de aplicación la normativa de la CA donde estén situados el mayor valor de los bienes del causante, que es en Andalucía²⁷.

Ello, en la práctica, comportaría que ni Laura, ni Gabriel, tendrán que satisfacer el ISD, ya que su base imponible es de 225.000 euros, por lo que se reduciría el 100% de la misma.

En conclusión, si aplicamos la normativa estatal del ISD la deuda tributaria de cada uno ascendería a 32.500 euros, mientras que si aplicamos la normativa andaluza la cuota, en cambio, sería de cero euros.

²⁷ En lo referente a la normativa andaluza, la Ley de Presupuestos de dicha CA para 2018, modificó el Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre. Entre las modificaciones que llevaron a cabo, la que aquí nos atañe fue la del art. 19, que quedó redactado de la siguiente manera: «1. Sin perjuicio de las reducciones previstas en el artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de cualquier otra que pudiera ser de aplicación en virtud de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en ejercicio de su competencia normativa, se aplicará una reducción propia por un importe de hasta 1.000.000 de euros para adquisiciones *mortis causa*, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, liquidando el impuesto por el exceso de dicha cuantía, siempre que concurren en el contribuyente los siguientes requisitos: a) Que esté comprendido en los Grupos I y II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, o en los supuestos de equiparaciones establecidos en el artículo 17.1 de la presente Ley; b) Que su patrimonio preexistente sea igual o inferior a 1.000.000 de euros. El importe de esta reducción de la base imponible consistirá en una cantidad variable, cuya aplicación determine que el importe total de las reducciones aplicables no supere 1.000.000 de euros».

3.2. Sucesión con causahabiente no residente en España

Tal y como establece el apartado 1.b de la disposición adicional segunda de la LISD, modificado por la Ley 26/2014, en el supuesto que se trate de una adquisición de bienes y derechos por herencia, legado u otro título sucesorio similar, habiendo sido además el causante residente en una CA, a pesar de que los causahabientes no fueran residentes españoles, pero sí en un Estado Miembro de la UE o del EEE, estos tendrán derecho a que se les aplique la normativa de la CA en la que hubiese residido el causante, en lugar de la normativa estatal del impuesto.

Este segundo supuesto es mucho más claro que el anterior, al identificar la residencia de ambas partes: causante residente en España, y contribuyentes no residentes en España, pero residentes en la UE o en el EEE²⁸. Además, considero que es un criterio lógico y coherente que, en la práctica, no debe suponer problemas a la hora de aplicarlo.

A continuación, mostraré un ejemplo que compara la regulación anterior de la LISD con la reforma realizada por Ley 26/2014.

Ejemplo 2. Juan, residente en Zaragoza (Aragón), fallece dejándole a su hija, Natalia, de 17 años, residente en Brujas (Bruselas) y con un patrimonio preexistente de 50.000 euros, 500.000 euros en herencia.

Conforme a dichos datos, supongamos que la base imponible individual de Natalia es de 470.000 euros.

Aplicando la normativa estatal para hallar la base liquidable, en primer lugar cabría aplicar una reducción por parentesco (la correspondiente a un familiar grupo I) de 15.956,87 euros y una reducción de 3.990,72 euros por cada año menor de 21 años, en base al art. 20.2.a) de la Ley 29/1987. En total, la reducción será de 31.919,75 euros. Por tanto, la base liquidable resultante será de 438.080,25 euros.

La cuota íntegra por los primeros 398.777,54 euros es de 80.655,08 euros, y por el resto, habrá que aplicar un tipo de gravamen del 29,75%. Por lo que por los 39.302,71 euros restantes, resultará una cuota íntegra de 11.692,55 euros. En conclusión, la cuota íntegra total será de 92.347,63 euros.

²⁸ Cfr. MOSQUERA PENA, J.A., *Los puntos de conexión en los tributos cedidos*, cit., p. 338.

El coeficiente multiplicador, con base en el art. 22.2, es 1. Por lo que la cuota tributaria incrementada será de 92.347,63 euros.

Como no hay ni deducciones ni bonificaciones, la cuota líquida será igual que la cuota tributaria incrementada.

Por otro lado, si aplicásemos el apartado segundo de la disposición adicional segunda de la LISD, resultaría de aplicación la normativa de la CA donde residiese el causante, que es en Aragón.

En este caso se aplicaría el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos²⁹. En concreto, su art. 131-1 establece una reducción de la base imponible del 100%, en el caso de que se trate de adquisiciones *mortis causa* y siempre que los causahabientes sean hijos del causante menores de edad. Esta reducción no podrá ser superior a 3 millones de euros.

Por lo tanto, y sin perjuicio de que las reducciones estatales sean también aplicables en este caso, dado que la base imponible es de 470.000 euros -es decir, es inferior al límite de la reducción-, cabrá aplicar la reducción del 100% y no tendrá que tributar por el ISD.

En conclusión, vemos también una clara diferencia entre lo que tendría que pagar la causahabiente en función de que se le aplique una u otra normativa, ya que si se le aplica la normativa estatal tendría que pagar 92.347,63 euros, mientras que si se le aplica la normativa autonómica aragonesa no habría tributación efectiva en el ISD.

²⁹ Cfr. JUÁREZ GONZALEZ, J.M. y GALIANO ESTEVAN, J., *Todo sucesiones 2016*, cit., p. 683.

3.3. Donaciones de bienes inmuebles en España a favor de no residentes

El apartado 1.c de la disposición adicional segunda de la LISD establece que, cuando se trate de la adquisición *inter vivos* y a título gratuito de bienes inmuebles que estén situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico, los donatarios que sean residentes en un Estado Miembro de la UE o del EEE, tendrán derecho a que se les aplique la normativa autonómica con la que tenga conexión. Se entenderá en este caso que tienen conexión con aquella CA en la que *radiquen los bienes inmuebles*.

Aquí opera la regla internacionalmente reconocida de vincular la potestad tributaria al lugar de situación del bien inmueble³⁰. En mi opinión, no queda claro la que ocurre cuando los bienes están situados en distintas CCAA. Considero entonces, que será de aplicación la regla general del art. 32.2 de la Ley 22/2009, de tal forma que se aplicará a cada bien la normativa de la CA donde se encuentren situados por el tipo medio del valor de todos los bienes que hayan sido objeto de la donación.

A continuación, mostraré un ejemplo que compara la regulación anterior del ISD con la nueva redacción de la LISD tras la reforma de la misma llevada a cabo por la Ley 26/2014.

Ejemplo 3. María, de 55 años y residente en Huesca (Aragón) le dona a su hijo Manuel, de 26 años, residente en Roma (Italia) y con un patrimonio preexistente de 80.000 euros, un inmueble situado en Zaragoza (Aragón) y valorado en 140.000 euros.

Conforme a dichos datos, supongamos que la base imponible individual de Manuel es de 140.000 euros.

Aplicando la normativa estatal para hallar la base liquidable, el apartado 5 del art. 20 establece que «en las adquisiciones por título de donación o equiparable, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado 1 o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, la base liquidable coincidirá, en todo caso, con la imponible, salvo lo dispuesto en los siguientes apartados y en la disposición final primera». De manera que, como en este caso no resulta aplicable la normativa autonómica, la base liquidable coincidirá con la base imponible, que es de 140.000 euros.

³⁰ Cfr. MOSQUERA PENA, J.A., *Los puntos de conexión en los tributos cedidos*, cit., p. 338.

En segundo lugar, la cuota íntegra resultante de aplicar el art. 21 de la LISD será por un lado, de 15.606,22 euros, por los primeros 119.757,67 euros de base liquidable, y por el resto, habrá que aplicar un tipo de gravamen del 18,70%, lo que nos dará 3.785,31 euros. En total, la cuota íntegra será de 19.391,53 euros.

El coeficiente multiplicador será de 1 en base al art. 22.2 de la LISD, ya que pertenecen al grupo II, según lo establecido en el art. 20 de dicha Ley. Por consiguiente, la cuota tributaria incrementada será igualmente de 19.391,53 euros.

Por último, como no se prevén ni deducciones ni bonificaciones aplicables, la cuota líquida va a ser igual a la cuota tributaria incrementada.

Sin embargo, si aplicamos el apartado tercero de la disposición adicional segunda de la LISD, en lugar de la normativa estatal como en el caso anterior, resultaría aplicable la normativa de la CA donde radiquen los bienes inmuebles. El bien en cuestión está situado en Zaragoza, por lo que se aplicará la normativa aragonesa. Por consiguiente, resultará aplicable el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos³¹.

En primer lugar, para calcular la base liquidable del impuesto, el art. 132-2 establece una reducción a favor del cónyuge y de los hijos del donante del 100% de la base imponible si se cumplen los requisitos establecidos³².

Por consiguiente, como se cumplen todos ellos aplicaremos una reducción de 75.000 euros en base a lo establecido en el anterior artículo. Como resultado, la base liquidable será de 65.000 euros.

³¹ Cfr. JUÁREZ GONZÁLEZ, J.M. y GALIANO ESTEVAN, J., *Todo sucesiones 2016*, cit., p. 683.

³² Estos requisitos son los siguientes: «a) El importe de esta reducción, haya una o varias donaciones, de uno o varios donantes, sumado al de las restantes reducciones aplicadas por el contribuyente por el concepto “Donaciones” en los últimos cinco años, no podrá exceder de 75.000 euros. En caso contrario, se aplicará esta reducción en la cuantía correspondiente hasta alcanzar dicho límite; b) El patrimonio preexistente del contribuyente no podrá exceder de 100.000,00 euros; c) La autoliquidación correspondiente a la donación, en la que se aplique este beneficio, deberá presentarse dentro del plazo para el pago del impuesto en período voluntario; d) La reducción tiene el carácter de propia a los efectos previstos en el artículo 48 de la 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».

En cuanto a la cuota íntegra, esta se obtendrá aplicando la misma escala de tipo de gravamen que regula el art. 21 de la LISD, ya que la CA de Aragón no ha regulado una distinta³³. De este modo, por los primeros 63.905,62 euros de base liquidable, la cuota íntegra correspondiente es de 6.789,79 euros, y por el resto, habrá que aplicar un tipo de gravamen del 14,45%, lo que nos dará 158,14 euros. En total, la cuota íntegra será de 6.947,93 euros.

En cuanto al coeficiente multiplicador, la CA de Aragón tampoco ha regulado nada en esta materia, por lo que se aplicará también lo establecido en la LISD³⁴, en base a lo que establece su art. 22.2³⁵. Por consiguiente, el coeficiente multiplicador será 1, con lo cual, la cuota tributaria incrementada seguirá siendo de 6.947,93 euros.

Por último, no resulta de aplicación ninguna deducción ni bonificación³⁶, por lo que la cuota líquida será igual que la cuota tributaria incrementada.

En conclusión, si aplicamos la normativa estatal, la cuota líquida que tendrá que pagar por el ISD será de 19.391,53 euros, mientras que, si aplicamos la normativa aragonesa, será de 6.947,93 euros.

³³ «Manual de donaciones». Consultado en: http://www.aragon.es/estaticos/GobiernoAragon/Departamentos/HaciendaAdministracionPublica/nTributos/Documentos/Manual_Donaciones.pdf (última consulta: el 10 de junio de 2018).

³⁴ «Manual de donaciones». Consultado en: http://www.aragon.es/estaticos/GobiernoAragon/Departamentos/HaciendaAdministracionPublica/nTributos/Documentos/Manual_Donaciones.pdf (última consulta: el 10 de junio de 2018).

³⁵ El art. 22.2 establece que se aplicará la tabla mostrada anteriormente en el apartado 1.1 «si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el coeficiente»

³⁶ El art. 132-6 establece que «esta bonificación será incompatible con cualquier reducción de las reguladas en los artículos 132.1 a 132.5».

3.4. Donaciones de bienes inmuebles fuera de España a favor de residentes

Tal y como establece el apartado 1.d de la disposición adicional segunda de la LISD, cuando se trate de la adquisición *inter vivos* y a título gratuito de bienes inmuebles, que se encuentren situados en un Estado Miembro de la UE o del EEE que no sea España, mediante la donación o cualquier otro negocio jurídico, los donatarios -si son residentes en España- podrán aplicar la normativa autonómica con la que tengan conexión. Se entenderá que tienen conexión con aquella CA en la que *residan habitualmente*.

Considero que se trata de un criterio lógico que, en la práctica, no debe suponer problemas a la hora de determinarlo.

A continuación, mostraré un ejemplo que compara la regulación anterior de la LISD, con la nueva redacción de la misma llevada a cabo tras la reforma realizada por la Ley 26/2014.

Ejemplo 4. Lucía de 60 años, y residente en Niza (Francia), le dona a su hijo Marcos, de 28 años, residente en Tarragona (Cataluña), con una discapacidad del 70% y un patrimonio preexistente de 40.000 euros, 140.000 euros destinados a que adquiera su primera vivienda habitual.

Conforme a los datos anteriores, supongamos que su base imponible individual asciende a 120.000 euros.

Aplicando la normativa estatal, el apartado quinto del art. 20 de la LISD establece que, si debemos aplicar la normativa del Estado y no cabe ninguna otra reducción contenida en los apartados siguientes de este artículo, como es este el caso, la base liquidable coincidirá con la base imponible. Por lo tanto, la base liquidable será de 120.000 euros.

En cuanto a la cuota íntegra esta será, por un lado, de 15.606,22 euros, por los primeros 119.757,67 euros de base liquidable, y por el resto habrá que aplicar un tipo de gravamen del 18,70%, lo que dará como resultado 45,31 euros. En total, la cuota íntegra será de 15.651,53 euros.

En cuanto al coeficiente multiplicador, este será de 1 en base al citado art. 22 de la LISD. Por lo que la cuota tributaria incrementada seguirá siendo de 15.651,53 euros.

Por último, no resulta de aplicación ninguna deducción ni bonificación, por lo que la cuota líquida será igual que la cuota tributaria incrementada.

Por otro lado, si aplicamos el apartado cuarto de la disposición adicional segunda de la LISD, tras la reforma realizada por la Ley 26/2014, resultaría como punto de conexión el lugar donde el bien inmueble donado está situado, que es en Tarragona, por lo que sería aplicable la normativa de Cataluña.

De esta manera resultaría de aplicación la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, que es la que regula este impuesto en Cataluña³⁷.

El art 37.1 del referido Texto establece que la base liquidable resulta de aplicar las reducciones correspondientes a la base imponible. La reducción que corresponde aplicar en este caso es la de su art. 54, el cual establece que en el caso de donaciones de su primera vivienda habitual o de dinero para adquirirla, se podrá aplicar una reducción del 95% del importe dado, con un límite de 60.000 euros, que en el caso de que el donatario tenga una discapacidad superior al 65%, será de 120.000 euros. En este caso, la reducción del 95% supondría 133.000 euros, pero como el límite es de 120.000 euros, habría que coger este valor. De manera que al aplicar la reducción de 120.000, la base liquidable resultante será de 20.000 euros.

Para calcular la cuota íntegra, hay que acudir al art. 57 de la Ley 19/2010, el cual establece un tipo de gravamen aplicable del 5%, de manera que esta será de 1.000 euros.

Por último, la cuota tributaria incrementada resultará de aplicar el art. 22 de dicha Ley, que establece un coeficiente multiplicador de 1, debido a que donante y donatario son parientes de primer grado. Por lo que la cuota tributaria incrementada será de 1.000 euros.

En conclusión, vemos una gran diferencia entre lo que tendría que pagar Marcos, sujeto pasivo de este impuesto, en función de si se le aplica la normativa estatal, que sería una cuota de 15.651,53 euros, frente a los 1.000 euros que tendría que pagar si se le aplicase la normativa autonómica.

³⁷ Cfr. JUÁREZ GONZÁLEZ, J.M. y GALIANO ESTEVAN, J., *Todo sucesiones 2016*, cit., p. 768.

3.5. Donaciones de bienes muebles en España a favor de no residentes

Tal y como establece el apartado 1.e de la disposición adicional segunda de la LISD, cuando se trate de la adquisición, *inter vivos* y a título gratuito, de bienes muebles que se encuentren situados en España, mediante donación o cualquier otro negocio jurídico gratuito, los donatarios que sean no residentes en España, podrán aplicar la normativa autonómica con la que tengan conexión.

En estos supuestos, se considera que tienen conexión con aquella CA en la estén situados dichos bienes muebles un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo del impuesto.

Considero por un lado, que este criterio es coherente con el *principio de territorialidad*, si bien, opino que aplicarlo a bienes muebles en la práctica supone una gran dificultad, ya que puede ser que los bienes hayan estado en varias CCAA y sea difícil determinar el número de días en cada una, o que resulte que hayan estado el mismo número de días en varias CCAA, supuesto que el legislador ha omitido³⁸. Por ello, a mi entender, sería preferible atender a la residencia del donante, o a la Comunidad con la que este tenga una mayor conexión³⁹.

A continuación, mostraré un ejemplo que compara la regulación anterior del ISD con la nueva redacción de la LISD, tras la reforma de la misma llevada a cabo por la Ley 26/2014.

Ejemplo 5. Marta, de 40 años y residente en Pontevedra (Galicia), le dona a su amiga Beatriz, de 35 años, residente en Londres (Inglaterra) y con un patrimonio preexistente de 80.000 euros, toda su colección de joyas valoradas en 50.000 euros.

Conforme a los datos anteriores, supongamos que la base imponible individual de Beatriz es de 50.000 euros.

³⁸ Cfr. MOSQUERA PENA, J.A., *Los puntos de conexión en los tributos cedidos*, cit., p. 343.

³⁹ Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., «El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente», *Quincena Fiscal*, nº. 18, 2014, p. 4.

Aplicando la normativa estatal, el apartado 5 del art. 20 establece que si no se prevé ninguna reducción de la base imponible en los siguientes apartados, como es este el caso, la base liquidable será igual que la base imponible, es decir, de 50.000 euros.

En segundo lugar, aplicando el art. 21 de la LISD, la cuota íntegra correspondiente a los primeros 47.930,72 euros de base liquidable es de 4.685,10 euros, y por el resto habrá que aplicar un tipo de gravamen del 12,75%, lo que da como resultado 263,33 euros. El total de cuota íntegra será de 4.948, 43 euros.

En lo referente al coeficiente multiplicador establecido en el art. 22 de la LISD, este será de 2, ya que pertenecen al grupo IV, en base a lo establecido en el art. 20 de la LISD. Por consiguiente, la cuota tributaria incrementada será el doble de la cuota íntegra, es decir, 9896,86 euros.

Por último, no se prevén ni bonificaciones ni deducciones por lo que la cuota líquida será igual que la cuota tributaria incrementada.

Por otro lado, si aplicamos el apartado quinto de la disposición adicional segunda de la LISD, debemos aplicar la normativa de la CA con la que tenga conexión, que es Galicia. Por lo que resultará de aplicación el Texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado.

Ahora bien, la regulación autonómica de Galicia no prevé en este caso ninguna mejora respecto a la regulación estatal, por lo tanto el supuesto se resolverá de la igual manera, dando lugar al mismo resultado. Por consiguiente, en esta concreta hipótesis, no habrá diferencia entre aplicar la normativa estatal o la autonómica, ya que en ambos casos la cuota líquida es de 9896,86 euros.

A este respecto, aunque las CCAA tienen cedida la capacidad normativa del ISD, de manera que pueden establecer mejoras que originen una menor tributación, no significa que en todo caso las CCAA tengan la obligación de establecerlas. Como vemos en este último supuesto, la CA de Galicia no ha establecido mejora alguna que afecte a nuestro caso, por lo que la cuota tributaria incrementada será la misma que la que resulte de aplicar la normativa estatal⁴⁰.

⁴⁰ Cfr. MENÉNDEZ MORENO, A., «¡Pobres residentes!», *Quincena Fiscal*, nº. 19, 2014, p. 3.

4. LA POSIBILIDAD DE EFECTUAR UNA SOLICITUD DE INGRESOS INDEBIDOS RESPECTO DE LAS CANTIDADES ABONADAS POR EL ISD CON ANTERIORIDAD A LA REFORMA

Una vez explicada la normativa vigente en relación con el ISD, voy a analizar la situación de aquellos contribuyentes que debieron aplicar la normativa vigente con anterioridad al 1 de enero de 2015, -con la diferencia en términos de cuota tributaria que ello comporta-, según hemos tenido ocasión de constatar.

El TJUE, en su Sentencia de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) no estableció de forma expresa el momento desde el cual debía empezar a aplicarse dicha Sentencia, por lo cual, al no existir normativa de la UE reguladora sobre esta materia, debe recurrirse en este punto a la jurisprudencia del TJUE⁴¹.

En este sentido, la Resolución de la Dirección General de Tributos (DGT), 2/2005, de 14 de noviembre (BOE 22-11-2005), viene a ilustrar el criterio que el TJUE ha venido estableciendo, -en aplicación del «efecto directo» y de la «primacía» del Derecho comunitario-, que el incumplimiento por parte de un Estado miembro de normas de la UE tiene efectos *ex tunc*. De manera que las autoridades nacionales no deben seguir aplicando la normativa incompatible y, además, ostentan la obligación de adoptar todas las disposiciones necesarias para que pueda tener pleno efecto en su territorio el Derecho comunitario vulnerado⁴². Por consiguiente, si la normativa española reguladora del ISD es nula, todo lo pagado en exceso por los contribuyentes al haberseles aplicado la normativa estatal en lugar de la normativa autonómica, deberá ser devuelto por la Administración española.

En este mismo sentido, tal y como establece la Sentencia del TSJ de Cantabria, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección1ª), núm. 50/2007 de 26 enero, en referencia a la Sentencia del TJUE, de 6 de octubre de 2005 (asunto C-204/03), «según

⁴¹ Cfr. PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J., «Efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto al tratamiento de los no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Carta Tributaria*, nº. 1, 2015, p. 2.

⁴² Cfr. PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J., «Efectos de la sentencia...», *cit.*, p. 2; CALATAYUD PRATS, I., «La responsabilidad del estado legislador tributario», *Quincena Fiscal*, nº 12, 2016, p. 17. Véanse, la Sentencia del TJUE, de 22 de junio de 1989 (asunto C-133/88), apartado 33; y, la Sentencia del TJUE, de 19 de enero de 1993 (asunto C-101/91), apartado 24.

reiterada jurisprudencia, mientras no existan normas comunitarias en materia de devolución de tributos recaudados indebidamente, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado regular las modalidades procesales aplicables a dichas reclamaciones de devolución siempre que, sin embargo, no sean menos favorables que las que regulen situaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia) y que no hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad) »⁴³.

De acuerdo con lo anterior, debemos señalar que conforme a la normativa española existen principalmente *dos vías* para reclamar a la Administración la devolución de estos pagos realizados indebidamente, en función de las circunstancias concurrentes⁴⁴.

En primer lugar, si ha transcurrido ya el plazo de *prescripción* de cuatro años que establece el art. 66 de la LGT, debe reclamarse responsabilidad patrimonial al Estado español por haber exigido el impuesto del ISD basándose en normas tributarias que no eran conformes con el derecho de la UE.

En concreto, la exigencia de dicha responsabilidad aparece regulada en el art. 67 de la LPACAP, el cual establece el plazo de un año a contar desde que se haya producido el hecho que motive la indemnización. El problema surge respecto a la determinación del momento en cuando empieza a computarse ese año. Pues bien, aunque la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) fue la que estableció que la normativa española suponía una restricción de la libre circulación de capitales, prohibida por el art. 63 del TFUE y 40 del Acuerdo EEE, el TS (Sala de lo Contencioso, Sección cuarta) en la Sentencia de 10 de mayo de 2016 (núm. 376/2014, FJ. 2º) entre otras, ha indicado, de acuerdo con la teoría del *actio nata*⁴⁵, que el inicio de dicho plazo debe computarse desde la publicación de la Sentencia en el DOUE ya que esta «permite por

⁴³ Véanse, la Sentencia del TJUE, de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros (asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98), apartado 85: y, la Sentencia del TJUE, de 24 de septiembre de 2002 (asunto C-255/00), apartado 33.

⁴⁴ Cfr. DEL CAMPO ZAFRA, A., «Devolución impuesto sucesiones y donaciones no residentes, por liquidaciones firmes o prescritas: plazo hasta 10/11/2015», de 9 de septiembre de 2015. Consultado en: <http://www.consultingdms.com/devolucion-impuesto-sucesiones-y-donaciones-no-residentes-por-liquidaciones-firmes-o-prescritas-plazo-hasta-10112015/> (última consulta el 31 de marzo de 2018)

⁴⁵ En base a la teoría «*actio nata*», no puede empezar a computarse un plazo de prescripción hasta que no haya nacido la acción.

vez primera tener conocimiento pleno de los elementos de hecho y de derecho que integran la pretensión indemnizatoria, haciendo jurídicamente posible el ejercicio de la acción»⁴⁶. Por lo tanto, como dicha publicación se produjo el 10 de noviembre de 2014, el plazo para solicitar la responsabilidad patrimonial del legislador español por el ISD finalizará, en estas concretas situaciones, el 10 de noviembre de 2015.

Por otro lado, sí todavía no ha concluido el plazo de *prescripción* de 4 años que establece el art. 66.c) de la LGT para solicitar las devoluciones de ingresos indebidos, podrá optarse por el procedimiento general de devolución de ingresos indebidos, que se regula en el art. 221 de la LGT. En tal situación, el art. 67 de la LGT establece que el cómputo del plazo de prescripción comienza «desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo»⁴⁷. Sin embargo, una parte de la doctrina considera que no es posible solicitar la devolución de ingresos indebidos pues, de acuerdo con el artículo 221.2 de la LGT, se requeriría un reconocimiento expreso previo de la existencia misma de un derecho de devolución, lo que no es posible extraer de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), pues su objeto es otro⁴⁸.

En conclusión, cualquier sujeto no residente en España y que proceda de un Estado Miembro de la UE o del EEE que haya sufrido esta discriminación por parte del legislador español con su normativa sobre el ISD, podrá solicitar la devolución de lo que ha pagado en exceso si todavía no ha prescrito su derecho solicitar dicha devolución.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe señalar que las anteriores posibilidades no se refieren, en verdad, a los sujetos extracomunitarios, en la medida en que el legislador, *a priori*, solo modificó la normativa con respecto a aquellos que perteneciesen a la UE y al EEE, cuestión esta que trataremos en el epígrafe siguiente.

⁴⁶ Véanse, la Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso, Sección cuarta), de 9 de octubre de 2012 (núm. 520/2011, FJ. 2º); la Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso, Sección sexta), de 18 de enero de 2011 (núm. 541/2007, FJ. 5º); y la Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso, Sección cuarta), de 4 de febrero de 2014 (núm. 458/2012, FJ. 3º).

⁴⁷ Cfr. CALVO VÉRGEZ, J., «La prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos tributarios indebidos. Un análisis jurisprudencial», *Aranzadi Digital*, n.º. 6, 2014, p. 2.

⁴⁸ Cfr. ROMERO CÍSCAR, C., «La libre circulación...», *cit.*, p. 26.

5. LA PROBLEMÁTICA GENERADA EN RELACIÓN CON LOS CONTRIBUYENTES EXTRACOMUNITARIOS

Una vez analizada la reforma que abrió la posibilidad de aplicar los beneficios fiscales autonómicos en materia del ISD a aquellos contribuyentes residentes en la UE o en el EEE, debemos pasar a examinar la situación de los sujetos pasivos residentes en otros territorios.

La problemática que gira en torno a los no residentes extracomunitarios es debida a que la reforma llevada a cabo en la normativa española reguladora del ISD a raíz de la Sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) solo concierne a los no residentes de la UE y del EEE, a los cuales como hemos visto se les aplica desde el 1 de enero de 2015 la normativa autonómica en lugar de la estatal, mientras que a los no residentes extracomunitarios se les ha seguido aplicando la normativa estatal del ISD.

A este respecto, la Sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014 asunto (C-127/12), reconoce la vulneración de los arts. 63 del TFUE y 40 del Acuerdo del EEE, los cuales consagran el principio de libre circulación de capitales⁴⁹.

Este principio es la libertad más reciente y ampliamente consagrada del TFUE⁵⁰, ya que en general, y salvo determinadas excepciones, *se prohíbe no solo entre EEMM sino también con terceros países*.

Por lo tanto, la libertad de circulación de capitales se aplica como regla general a todos los países, sean o no miembros de la UE o del EEE. A mi entender, este principio es la base del problema generado con la normativa española. Y es que, cuando España reformó su normativa a raíz de la Sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), no tuvo en cuenta la amplitud que esta libertad contenía. Realizó una reforma

⁴⁹ Las primeras iniciativas para instaurar este principio, surgieron con el Tratado de Roma que dio origen a la Comunidad Económica Europea, aunque este solo permitía eliminar estas restricciones a la circulación de capitales cuando fuese necesario para el funcionamiento del mercado común. Más tarde, «la Primera Directiva de Capitales» (para la aplicación del artículo 67 del Tratado) de 1960, eliminó las restricciones a los movimientos de capitales privados y comerciales, y algunos Estados unilateralmente introdujeron medidas que suprimían estas restricciones prácticamente en su totalidad. Este proceso culminó con la creación del mercado único, de la Unión Económica y Monetaria y la introducción del euro como moneda única.

⁵⁰ *Fichas técnicas sobre la Unión Europea*. Consultado en: http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/es/displayFtu.html?ftuId=FTU_2.1.3.html (última consulta el 17 de junio de 2018)

que únicamente abarcaba a los residentes en la UE y en el EEE, pero siguió discriminando a los residentes extracomunitarios al no reformar la normativa respecto a estos.

A estos efectos, resulta importante poner de relieve la Sentencia dictada por el TS, el 19 de febrero de 2018 (núm. 242/2018), la cual ha venido a examinar la cuestión aquí controvertida⁵¹.

Así pues, en el caso enjuiciado la demandante -una ciudadana extracomunitaria- presentó una reclamación de responsabilidad patrimonial contra la Administración española debida al pago del ISD, la cual fue denegada finalmente en reposición por resolución del Consejo de Ministros, de 30 de septiembre de 2016. Por consiguiente, presenta recurso contencioso administrativo reclamando la nulidad de dicha resolución, por ser contraria al Derecho comunitario.

En lo concerniente al Consejo de Ministros, para declarar la nulidad de la reclamación presentada por la demandante, alega su extemporaneidad⁵², en la medida que la Sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), que es la que habría puesto de manifiesto el efecto lesivo en la aplicación de la normativa estatal que argumenta la demandante, solo era vinculante para los residentes en la UE y en el EEE, y carecería de efectos en esta situación.

Sin embargo la demandante, alega la plena aplicabilidad de la Sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), en mi opinión, en base a dos cuestiones principales: el principio de libre circulación de capitales, que acabo de explicar y la Sentencia del TJUE de 17 de octubre de 2013, *Welte* (asunto C-181/12).

En lo referente a la Sentencia del TJUE de 17 de octubre de 2013, *Welte* (asunto C-182/12)⁵³, esta Sentencia consideró que la normativa alemana del ISD suponía una restricción al principio de libertad de capitales ya que dispensaba un peor trato fiscal a un heredero residente en un país extracomunitario, Suiza, por la herencia de un bien

⁵¹ En similares términos véase la Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso, Sección quinta), de 17 de octubre de 2017 (núm. 2/2016).

⁵² Cfr. ÁLVAREZ BARBEITO, P, «Los residentes extracomunitarios y la aplicación de los beneficios autonómicos establecidos a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones», *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº. 422, 2018, pp. 124-130, p 127.

⁵³ Cfr. ÁLVAREZ BARBEITO, P, «Los residentes extracomunitarios...», *cit.*, p. 125-126.

inmueble sito en Alemania⁵⁴. En este caso, el demandante era residente en Suiza, un país extracomunitario, y ya entonces el TJUE declaró que esta normativa era contraria al principio de libre circulación de capitales, pese a que el demandante no residiera en un país comunitario, debido a que esta libertad, como acabo de explicar, se consagra frente a todos los ciudadanos, independientemente del país donde residan.

Respecto al fallo de la Sentencia del TS, de 19 de febrero de 2018 (núm. 242/2018), el TS estima el recurso presentado por la demandante en lo que concierne a la posibilidad de solicitar la responsabilidad patrimonial del Estado español, al considerar que está suficientemente fundado⁵⁵. Por ello, se condena a la Administración española «al pago de la cantidad resultante de restar de lo abonado por el impuesto de sucesiones lo que debiera de abonarse en aplicación de la normativa autonómica de Cataluña al tiempo del devengo del impuesto, más los intereses legales, desde la reclamación a la Administración».

De este modo, y en aplicación del criterio puesto de manifiesto en la Sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) en relación a los no residentes de la UE y del EEE, esta Sentencia del TS de 19 de febrero de 2018 (núm. 242/2018) reconoce la posibilidad de que los no residentes extracomunitarios que hayan pagado de más por el ISD -por el hecho de no aplicárseles la normativa autonómica- puedan solicitar la devolución de lo pagado en exceso, ya sea través de la declaración de responsabilidad del Estado, si corresponde a ejercicios prescritos, o bien a través de la solicitud de ingresos indebidos ante la Administración Tributaria, en el caso de ejercicios no prescritos⁵⁶.

En conclusión, una vez más, se le llama la atención a España por su normativa del ISD. Y es que la disposición adicional segunda de la LISD fruto de la reforma fiscal que llevo a cabo el Estado español como consecuencia de la Sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), sigue siendo contraria al principio de libre

⁵⁴ En concreto, la normativa alemana establecía, a estos efectos, una reducción de 500.000 euros en la transmisión de bienes al cónyuge, siempre que el causante o el mismo heredero, fuesen residentes en Alemania. Mientras que si no lo eran, únicamente se podía aplicar una reducción de 2.000 euros.

⁵⁵ Cfr. ÁLVAREZ BARBEITO, P, «Los residentes extracomunitarios...», *cit.*, p. 126.

⁵⁶ Cfr. ROGEL AGUILERA, D, «El Tribunal Supremo abre...», *cit.*, p. 2; ÁLVAREZ BARBEITO, P, «Los residentes extracomunitarios...», *cit.*, p. 128. En cuanto a la explicación de estas dos vías para reclamar lo pagado en exceso, me remito al epígrafe 4 del presente Trabajo, titulado «La posibilidad de efectuar una solicitud de ingresos indebidos respecto de las cantidades abonadas por ISD con anterioridad a la reforma».

circulación de capitales y discrimina a los residentes extracomunitarios, respecto de los residentes en la Unión o en el EEE⁵⁷.

⁵⁷ LÓPEZ MORO, E., «Comentarios a las medidas...», *cit.*, p. 5.

V. CONCLUSIÓN

Primera. Tras el análisis que he realizado sobre la normativa española del ISD y su aplicación respecto a los no residentes en España, puedo concluir que considero del todo acertado el fallo de la Sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) y opino que la normativa española reguladora del ISD era y sigue siendo claramente discriminatoria respecto a los no residentes en España.

Es más, ya a raíz de la Sentencia del TJUE, de 17 de octubre de 2013, *Welte* (asunto C-181/12), nuestro legislador debía haber modificado la normativa reguladora del ISD en relación a los no residentes para adecuarla al principio de libre circulación de capitales consagrado en los arts. 63 del TFUE y 40 del Acuerdo del EEE⁵⁸, en base al hecho de que las Sentencias del TJUE son vinculantes para los EEMM y para las instituciones de la UE, de manera que tienen que poner los medios necesarios para acatarlas.

Ahora bien, solo después de la Sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) se logró efectuar la modificación de la normativa reguladora del ISD, aunque esta reforma no fue suficiente para acabar con la discriminación de los contribuyentes extracomunitarios, a los cuales, *ex lege*, se les sigue aplicando la normativa estatal del ISD, lo cual provoca una patente disminución del valor de la herencia o de la donación.

Segunda. Considero que el principio de libre circulación de capitales establecido en los arts. 63 del TFUE y 40 del Acuerdo del EEE es claro cuando establece la prohibición a «todas las restricciones de movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países» y que la jurisprudencia del TJUE es suficiente para sostener que el ISD pertenece a los movimientos de capitales de carácter personal, pese a su ausencia de regulación en el TFUE. Por consiguiente, no estoy de acuerdo con la reforma llevada a cabo por España para adaptar su normativa a la jurisprudencia del TJUE, ya que sigue discriminando a los no residentes extracomunitarios a los cuales se les debe seguir aplicando la normativa estatal reguladora

⁵⁸ Cfr. CARRIÓN MORILLO, D., «España es responsable por la discriminación de los no residentes en el impuesto de sucesiones y donaciones. Comentario a la STS 1566/2017, de 17 de octubre», *Diario La Ley*, nº. 9105, 2017, p. 3.

del ISD. De manera que sigue vulnerando el Derecho comunitario, debido a que este consagra el principio de libre circulación de capitales frente a todos los Estados.

En este sentido, cabe destacar que el TS en Sentencia de 17 de octubre de 2017 (núm. 1566/2017, FJ 5º), en contra del argumento utilizado por el Reino de España que alegaba la inexistencia de relación de causalidad, con fundamento en que la Sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) no había declarado la incompatibilidad de la norma española con el Derecho europeo y en que en ningún momento la Sentencia invalida la norma nacional, establece que «aun siendo cierto que en la Sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), no se declara expresamente la incompatibilidad de la norma española con el Derecho europeo, ni invalida de forma explícita la norma nacional, la expresa declaración de que sí incumple las obligaciones impuestas por el Derecho europeo, encierra la declaración de incompatibilidad y de invalidez que la resolución recurrida echa en falta»⁵⁹.

Por lo tanto, con esto el TS establece que es suficiente con la declaración del TJUE de que España ha vulnerado los arts. 63 del TFUE y 40 del Acuerdo del EEE, no siendo necesario una declaración expresa por parte del TJUE sobre la incompatibilidad de la normativa española reguladora del ISD con el Derecho europeo, ni sobre la invalidez de dicha normativa.

Por consiguiente, considero que queda muy clara la postura tanto del TS como del TJUE, sobre la incompatibilidad de la normativa española del ISD con el Derecho europeo. Sin embargo, España ha mantenido una normativa que contraría el principio de libre circulación de capitales; por ello, si tras la nueva llamada de atención realizada por el TS, como hemos visto, en la Sentencia de 19 de febrero de 2018 (núm. 242/2018), no reforma de nuevo su normativa para adecuarla a este principio, cabe esperar nuevos pronunciamientos del TJUE al igual que ocurrió tras la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12).

Tercera. Desde otro punto de vista, cabe señalar que la redacción de la disposición adicional segunda de la LISD fue imprecisa, lo que podría haberse debido a la premura en la modificación del texto normativo a efectos de evitar posibles sanciones por incumplimiento.

⁵⁹ Cfr. CARRIÓN MORILLO, D., «España es responsable...», cit., p. 4.

Ahora bien, teniendo en cuenta el tiempo que había transcurrido desde el primer requerimiento de la Comisión Europea a España -el cual tuvo lugar en 2007-, entiendo que España ya debería haber reformado su normativa con anterioridad, sin necesidad de que el TJUE volviese a pronunciarse en este sentido. Es más, aunque España no hubiese modificado aun su normativa reguladora del ISD, sí que debería haber iniciado ya una investigación sobre la misma, encaminada a una futura correcta reforma de la misma⁶⁰.

En parte, esto ha ocasionado una serie de críticas contra los criterios de conexión establecidos en la disposición adicional segunda de la LISD, ya que según parte de la doctrina, estos criterios no regulan todos los aspectos que pueden acontecer, o bien no consideran que sean los más adecuados.

Cuarta. A mayor abundamiento, opino que España debería reordenar el ISD no solo en relación con los no residentes, sino también respecto de los residentes en España, ya que considero que la discriminación que se da frente a los no residentes, tiene su base en el desigual trato que se otorga a los residentes españoles en función de la CA en la que residan⁶¹.

La cesión del ISD a las CCAA ha originado que cada una haya establecido sus propias mejoras en relación con este impuesto, lo que supone que por adquisiciones gratuitas análogas se deban asumir cargas fiscales muy distintas en unas regiones y en otras⁶²

En mi opinión, debería dársele un mayor protagonismo en la gestión de este impuesto al Estado español, de manera que impida que se produzcan estas diferencias de tributación entre las distintas CCAA, a la vez que garantice un mínimo de tributación y evite también que prácticamente se suprima este impuesto en unas adquisiciones que son claramente reveladoras de capacidad económica⁶³.

⁶⁰ Cfr. LÓPEZ MORO, E., «Comentarios a las medidas...», *cit.*, p. 5-6; ÁLVAREZ ARROYO, F., «La descoordinación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: Notas para la reflexión», *Quincena Fiscal*, nº 1, 2017, p. 3.

⁶¹ Cfr. MENÉNDEZ MORENO, A., « ¡Pobres residentes!», *cit.*, p. 4.

⁶² Cfr. VARONA ALABERN, J.E., «Razones constitucionales...», *cit.*, p. 2.

⁶³ Cfr. VARONA ALABERN, J.E., «Razones constitucionales...», *cit.*, p. 23.

VI. BIBLIOGRAFÍA

ÁLVAREZ ARROYO, F., «La descoordinación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: Notas para la reflexión», *Quincena Fiscal*, nº 1, 2017.

ÁLVAREZ BARBEITO, P., «Los residentes extracomunitarios y la aplicación de los beneficios autonómicos establecidos a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones», *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº. 422, 2018, pp. 124-130.

BARCIELA PÉREZ, J.A., «El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales», *Quincena Fiscal*, nº. 6, 2015.

BLANCO VÁZQUEZ, A., «Vía de solución a la discriminación de los residentes fuera de la UE o del EEE en el ISD español», *Estrategia Financiera*, nº. 340, 2016.

BURLADA ECHEVESTE, J.L. y BURLADA ECHEVESTE, I.M., «Los puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: crónica de una reforma necesaria», *Aranzadi Doctrinal*, nº. 11, 2014.

CALATAYUD PRATS, I., «La responsabilidad del estado legislador tributario», *Quincena Fiscal*, nº 12, 2016.

CALVO VÉRGEZ, J., «La prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos tributarios indebidos. Un análisis jurisprudencial», *Aranzadi Digital*, nº. 6, 2014.

CARRIÓN MORILLO, D., «España es responsable por la discriminación de los no residentes en el impuesto de sucesiones y donaciones. Comentario a la STS 1566/2017, de 17 de octubre», *Diario La Ley*, nº. 9105, 2017.

CUESTA DOMÍNGUEZ, J. y CARMONA MENDOZA, P., «La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer», *Aranzadi Doctrinal*, nº. 11, 2012.

DEL CAMPO ZAFRA, A., «Devolución impuesto sucesiones y donaciones no residentes, por liquidaciones firmes o prescritas: plazo hasta 10/11/2015», de 9 de septiembre de 2015. Consultado en: <http://www.consultingdms.com/devolucion-impuesto-sucesiones-y-donaciones-no-residentes-por-liquidaciones-firmes-o-prescritas-plazo-hasta-10112015/> (última consulta el 31 de marzo de 2018)

FALCÓN Y TELLA, R., «El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente», *Quincena Fiscal*, nº. 18, 2014.

GARCÍA DE PABLOS, J.F., «La urgente reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones a la luz del derecho comunitario», *Quincena fiscal*, nº. 18, 2014.

JUÁREZ GONZALEZ, J.M. y GALIANO ESTEVAN, J., *Todo sucesiones 2016*, Wolkers Kluwer, Valencia, 2015.

LÓPEZ MORO, E., «Comentarios a las medidas adoptadas por el gobierno para evitar la discriminación entre residentes y no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Diario La Ley*, nº. 8433, 2014.

MENÉNDEZ MORENO, A., «¡Pobres residentes!», *Quincena Fiscal*, nº. 19, 2014.

MOSQUERA PENA, J.A., *Los puntos de conexión en los tributos cedidos*, Tesis Doctoral dirigida por la Profª. Drª. Ana María Pita Grandal, Universidad de Vigo, 2017.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J., «Efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto al tratamiento de los no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Carta Tributaria*, nº. 1, 2015.

ROGEL AGUILERA, D., “El Tribunal Supremo abre la posibilidad de reclamar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pagado por los ciudadanos extracomunitarios”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº. 949, 2018.

ROMERO CÍSCAR, C., «La libre circulación de capitales con terceros países», *Carta tributaria*, nº. 5-6, 2015.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «El impuesto sobre sucesiones y donaciones como tributo cedido a las Comunidades Autónomas», ponencia realizada en el Curso de Verano *La necesaria reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, 7 de julio de 2014.

VARONA ALABERN, J.E., «Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones», *Quincena Fiscal*, nº. 16, 2014.

VILLARÍN LAGOS, M, «Los impuestos cedidos a las CC.AA.: cuestiones relevantes del alcance de la cesión y del ejercicio de sus competencias», en AA.VV., *La reforma de los Estatutos de autonomía*, Junta de Castilla y León, Valladolid, 2005.