



# La discriminación de los ciudadanos extracomunitarios en el impuesto sobre sucesiones

**Jesús Félix García de Pablos**

*Doctor en Derecho. Profesor de la Escuela de Práctica Jurídica. UCM  
Profesor de Derecho Financiero y Tributario. UNED*

## Extracto

La disposición adicional segunda de la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones, de adecuación de la normativa del impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), ha resuelto parcialmente la problemática de la tributación de las adquisiciones gratuitas por ciudadanos no residentes en España. Este trabajo analiza las posibles discriminaciones a los ciudadanos no comunitarios a efectos de la tributación de las adquisiciones gratuitas, tanto en la normativa estatal como en la autonómica, a la luz de la jurisprudencia del citado tribunal.

**Palabras clave:** tributación en función de la residencia; discriminación a los ciudadanos no residentes en el impuesto sobre sucesiones y en el impuesto sobre donaciones en España; normativa autonómica.

Fecha de entrada: 09-05-2019 / Fecha de aceptación: 13-06-2019 / Fecha de revisión: 09-09-2019

**Cómo citar:** García de Pablos, J. F. (2019). La discriminación de los ciudadanos extracomunitarios en el impuesto sobre sucesiones. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 439, 83-108.



# The discrimination of extracomunitarian citizens in the succession tax

Jesús Félix García de Pablos

## Abstract

Residence within the territory of a State has been recognized as the valid requirement under international law for taxation and for the income obtained can be taxed regardless of where it is obtained. The Second Additional provision of the Law on Inheritance and Donation Tax, the adaptation of the tax regulations to the provisions of the Judgment of the Court of Justice of the European Union of 3 September 2014 (Case C-127/12), has partially solved the problem of the taxation of free purchases by citizens who are not resident in Spain. This paper analyzes the possible discriminations against non-EU citizens for the purpose of taxing free purchases, both in state and regional legislation, in the light of the jurisprudence of that court.

**Keywords:** taxation based on residence; discrimination against non-resident citizens in the inheritance tax and in the donation tax in Spain; autonomous regulation.

**Citation:** García de Pablos, J. F. (2019). La discriminación de los ciudadanos extracomunitarios en el impuesto sobre sucesiones. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 439, 83-108.





## Sumario

1. Introducción: la residencia como forma de distribución del poder tributario entre los Estados
  2. La libre circulación de capitales
  3. Discriminación de los no residentes no comunitarios en la normativa española estatal
  4. Referencia a la normativa autonómica
  5. La discriminación de los ciudadanos no comunitarios
    - 5.1. Transmisiones *mortis causa*
    - 5.2. Discriminación por la situación de los bienes
  6. Situación administrativa
  7. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

## 1. Introducción: la residencia como forma de distribución del poder tributario entre los Estados

La soberanía política de los Estados se proyecta también en el ámbito tributario, la cual sirve a su vez de base igualmente para obligar a los ciudadanos al pago de los tributos. No obstante, el nexo entre poder tributario y soberanía ha entrado en crisis (Rodríguez Bereijo, 1976, pp. 213 y ss.), al constituir el fundamento del poder ejercido por el Estado dentro de sus fronteras, dada la internacionalización de las relaciones económicas entre los Estados, y la pretensión de gravamen de las rentas obtenidas por no residentes, que necesariamente supone la proyección hacia el exterior del poder tributario del Estado. Ciudadanos no residentes que al mismo tiempo reclaman una igualdad de trato respecto de los residentes en el propio Estado.

Si en el campo de la imposición directa, la nacionalidad permitía a un Estado someter a gravamen a sus ciudadanos incluso cuando residieran en otros Estados, sin embargo, en el ámbito comunitario, el artículo 18 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) prohíbe cualquier tipo de discriminación basada en la nacionalidad de los ciudadanos de la Unión Europea (UE), que aparece corroborada expresamente respecto a la libre circulación de trabajadores (art. 45 TFUE), de establecimiento (art. 49 TFUE), como la referente a la prestación de servicios (art. 56 TFUE). No obstante, el principio de la nacionalidad, que supone que las leyes tributarias se aplicarán a todos los ciudadanos que ostentaran la nacionalidad<sup>1</sup> de un determinado país, fuere cual fuere el lugar donde residieren y fuere cual fuere el lugar en que obtuvieran sus rentas, ha sido abandonado a favor del criterio de la residencia, matizado por el de territorialidad.

La residencia dentro del territorio de un Estado ha sido reconocida como el requisito válido bajo el derecho internacional para la tributación y para que la renta obtenida pueda ser sometida a gravamen independientemente del lugar donde se obtenga.

En definitiva, las leyes tributarias establecen los puntos de conexión para someter a gravamen una manifestación de riqueza o a un contribuyente que muestra una relación tributaria con su territorio (Sainz de Bujanda, 1993, p. 121). Los posibles principios de sujeción a las leyes emanadas de la organización estatal son el principio personal y el territorial; personal: la residencia del obligado tributario en su territorio; o territorial y objetivo: las rentas producidas en su territorio. El primer punto de conexión habilita a la tributación de la renta

---

<sup>1</sup> Vigente en EUA, Cuba y Filipinas. España tienen en cuenta la nacionalidad y sometidos a la renta mundial, por la deslocalización de la residencia a paraísos fiscales, y los miembros de misiones diplomáticas y consulares, por razón de su empleo o cargo oficial (art. 9.2 y 3 de la Ley 35/2006).

mundial (*World Wide Income Taxation*), sometiendo a gravamen las rentas producidas en el extranjero donde se extiende la soberanía fiscal, lo que requiere que la persona se encuentre en una determinada relación con el Estado que pretende gravar dicha renta global (en función de circunstancias tales como la permanencia en el territorio del Estado durante un determinado número de años del periodo del año fiscal, la posesión en aquel territorio de una vivienda de carácter permanente o la existencia en el mismo de un centro de intereses vitales ya sean familiares, sociales o económicos), evitándose el fraude; mientras que el criterio territorial (*real*) (*Source Income Taxation*) limita dicha soberanía a las rentas producidas en su territorio, basado en la riqueza en sí misma considerada, en defecto del anterior.

La práctica internacional incorpora el principio de residencia efectiva para gravar la renta mundial de aquellas personas que residen en su territorio (Sainz de Bujanda, 1995, pp. 404 y ss.). Este principio constituye en la actualidad el criterio de sujeción a los tributos de naturaleza personal (Cortés Domínguez, 1985, p. 205), dado que la residencia implica una relación estable con el Estado donde es residente, participando en la economía del país de modo análogo a como lo hacen sus nacionales, disfrutando de los servicios y de su protección, lo que justifica el gravamen por renta mundial, abandonándose los criterios de sujeción personal sobre la base de la nacionalidad o el domicilio.

Este planteamiento ha sido asumido por el artículo 11 de la Ley general tributaria (LGT) que determina los criterios de residencia (Calvo Ortega, 2004, p. 34) y de territorialidad como criterios de sujeción de las normas tributarias, constituyendo los vínculos necesarios para la efectiva aplicación de los tributos a los contribuyentes. El criterio de la residencia es el seguido en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD)<sup>2</sup>, que lo regula como impuesto personal, sometiendo a gravamen a los residentes en España por todo el patrimonio adquirido, independientemente del lugar de obtención del mismo. Y, subsidiariamente, el criterio de territorialidad o del principio de la fuente, que solo somete a gravamen los bienes situados en nuestro país para los ciudadanos no residentes.

En efecto, la LISD no tiene en cuenta la nacionalidad y la residencia del causante para determinar la sujeción a la legislación española en el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) (Alonso Murillo, 2007, p. 68), sometiendo a gravamen al ciudadano beneficiario residente por la renta mundial y al no residente por la adquisición de riqueza radicada en territorio español (arts. 6 y 7 LISD).

Al mismo tiempo que, desde el punto de vista interno, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común, en materia de distribución territorial del citado impuesto sobre adquisiciones gratuitas, cede a dichas comunidades autónomas el rendimiento del gravamen de los sujetos pasivos residentes en España (causante o causahabientes), y toma a la residencia habitual del causante o donatario como punto de conexión en la cesión de dicho tributo a las comu-

<sup>2</sup> Boletín Oficial del Estado n.º 303, del día 19 de diciembre de 1987.

nidades autónomas. Dicha ley cede el rendimiento del impuesto respecto a los ciudadanos residentes en su territorio, es decir, cuando el causante o el donatario son residentes en el mismo (Bermúdez Odriozola y Pérez de Ayala Becerril, 2001, pp. 197 a 199).

La normativa española impedía a los ciudadanos no residentes beneficiarse de la normativa autonómica dictada sobre el ISD. Una discriminación hacia los ciudadanos no residentes en España que motivó que la Comisión Europea abriera un procedimiento a España por el incumplimiento de la normativa comunitaria, y que culminó con la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12, *España/Comisión* –NFJ054901–), en la que se constató la discriminación hacia los ciudadanos no residentes y sobre bienes en el extranjero.

Por último, la disposición adicional segunda de la LISD<sup>3</sup> adecuó parcialmente la normativa del impuesto a lo dispuesto en la STJUE de 3 de septiembre de 2014, como ahora veremos, dado que mantiene una serie de discriminaciones, especialmente respecto de los ciudadanos extracomunitarios, y que infringen la libre circulación de capitales.

## 2. La libre circulación de capitales

Aunque no existe una definición de «movimientos de capitales» a que hace referencia el artículo 63.1 del TFUE<sup>4</sup>, ese concepto aparece determinado para el TJUE por el valor indicativo de la nomenclatura del anexo I de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988<sup>5</sup>, sobre la supresión de las restricciones a los movimientos de capitales que tienen lugar entre los residentes de los Estados miembros, donde las sucesiones que suponen la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante están comprendidas en el ámbito de la rúbrica XI del anexo I de la citada directiva, sobre «Movimientos de capitales de carácter personal», y que comprende en particular las sucesiones, que constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 63 del citado TFUE, salvo en los casos en los que todos los elementos constitutivos se encuentren situados en un solo Estado miembro, caso *Barbier* (STJUE de 11 de diciembre de 2003, asunto C-364/01, apartado 58 –NFJ015784–) y caso *Jäger* (STJUE de 17 de enero de 2008, asunto C-256/06, apartado 25 –NFJ026993–). Al igual que en materia de donaciones, caso *Perche* (STJUE de 27 de enero de 2009, asunto C-318/07, apartado 27 –NFJ031286–).

Es decir, existirá un elemento transfronterizo y, por tanto, será aplicable la normativa sobre la libre circulación de capitales, cuando el causante o donante, o bien los beneficia-

<sup>3</sup> En la redacción dada por la disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 17 de noviembre.

<sup>4</sup> Publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea de 30 de marzo de 2010, C-83.

<sup>5</sup> Sobre aplicación del antiguo artículo 67 del TCE (artículo derogado por el Tratado de Ámsterdam. Diario Oficial n.º 1 L 178, de 8 de julio de 1988).

rios, sean residentes en otro Estado miembro distinto al Estado que exige el gravamen, así como en el supuesto en que existan bienes fuera de este último Estado.

En materia de sucesiones y donaciones, la jurisprudencia del TJUE ha señalado como medidas prohibidas por el artículo 63 del TFUE por constituir una restricción de movimientos de capitales, en primer lugar, las disposiciones nacionales que determinan «el valor de un bien a efectos de la fijación de la cuota tributaria exigible en el caso de la adquisición por herencia, o una donación»:

- Aquellas que puedan disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlas en otros Estados, caso *Van Hilten-van der Heijden* (STJUE de 23 de febrero de 2006, asunto C-513/03, apartado 44 –NFJ024031–)<sup>6</sup>.
- Y, asimismo, las que pueden provocar la disminución del valor de la herencia o donación de un residente en un Estado miembro distinto de aquel en que se encuentren tales bienes y que somete a gravamen dicha herencia, sentencia relativa al caso *Jäger* (asunto C-256/06, antes citada, apartado 31)<sup>7</sup>.

En segundo lugar, el TJUE ha señalado la existencia de restricción de movimientos de capitales, cuando «la normativa de un Estado miembro que hace depender del lugar de residencia del causante o del causahabiente, o del lugar de situación de los bienes incluidos en la herencia, la aplicación de una ventaja fiscal en materia de sucesiones». Es decir, que también constituye restricción de la libre circulación de capitales el hecho de soportar una mayor carga fiscal, cuando intervienen no residentes que en el supuesto en que actúen únicamente residentes (al igual que, cuando los bienes están situados en el Estado de imposición solamente), de modo que se produce una disminución del valor de una herencia o de una donación, asunto *Comisión/Alemania* (STJUE de 4 de septiembre de 2014, asunto C-211/13, ECLI:EU: 2014:2148, apartados 40 a 43)<sup>8</sup>, y asunto *Jäger* (apartados 30 a 35).

<sup>6</sup> No obstante, en esta sentencia el TJUE consideró válida la normativa neerlandesa, con arreglo a la cual la sucesión de un neerlandés, fallecido durante los 10 años posteriores al traslado al extranjero, está sujeta a tributación como si el causante hubiera estado residiendo, dado que no existe restricción a los movimientos de capital.

<sup>7</sup> En este caso, el heredero reside en Francia y recibe en herencia de su madre, residente en Alemania, una finca agrícola en Francia, que es valorada en Alemania a un importe superior que si hubiera estado situada en Alemania. La situación del heredero es comparable a otro que recibiera una finca en Alemania, por lo que la protección a las explotaciones agrícolas o forestales es predicable de las explotaciones en otros Estados miembros.

<sup>8</sup> Se refiere a la normativa alemana, donde respecto de un bien inmueble en Alemania, la tributación es mayor si el causante en el momento del fallecimiento, el donante o el donatario son residentes en otro Estado miembro.

En definitiva, constituye restricción de la libre de circulación de capitales, aquellas medidas que modifican el valor de una herencia o donación por el diferente trato fiscal a que están sometidas, en función de la residencia del donante, causante, heredero o donatario, o de la situación de los bienes, por la mayor carga fiscal a que están sometidas las adquisiciones gratuitas, ya que pueden dichas medidas disuadir de realizar inversiones en un Estado miembro o mantener tales inversiones, así como en caso de provocar una disminución del valor de una herencia o donación, caso *Halley* (STJUE de 15 de septiembre de 2011, asunto C-132/10, apartado 22 –NFJ044030–)<sup>9</sup>. Pues bien, siempre que exista un elemento transfronterizo, es decir, que todos los elementos constitutivos que conforman la herencia o donación no estén situados en un mismo Estado miembro, constituye restricción de capitales una medida que pueda disuadir de realizar inversiones en otro Estado miembro, o pueda producir una disminución del valor de una herencia (donación) por la mayor carga fiscal a que está sometida, en el Estado miembro donde reside el causante (heredero, donante, donatario) sobre bienes situados en otro Estado (caso *Jäger*), o en el Estado miembro donde están situados los bienes y respecto a un causante (heredero, donante, donatario) no residente en dicho Estado (caso *Barbier*)<sup>10</sup>.

Sin embargo, en nuestro ordenamiento, en materia de adquisiciones gratuitas, la citada disposición adicional segunda de la LISD ha permitido al ciudadano no residente, residente en un país de la UE o fuera de ella beneficiarse de los beneficios fiscales autonómicos en el caso de que el causante hubiera sido residente en la UE o del Espacio Económico Europeo (EEE), distinto de España<sup>11</sup>. Por tanto, cuando el causante sea residente en un país fuera de la UE (o del EEE), los herederos residentes o no residentes en España no pueden aplicar la normativa autonómica, aunque el causante tuviera la mayoría de bienes en nuestro país.

Al mismo tiempo que, si el causante hubiera sido residente en una comunidad autónoma, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la UE o del EEE, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha comunidad autónoma. Por lo que los herederos extracomunitarios no pueden acceder a los beneficios fiscales autonómicos en ese caso, en contra de la jurisprudencia comunitaria, aunque el causante residiera en España.

<sup>9</sup> Los padres y causantes residían en Bélgica y tenían acciones de la sociedad Carrefour, SA, domiciliada en Francia. La legislación sobre acciones nominativas establecía un distinto plazo de prescripción en función de la dirección efectiva de la sociedad emisora (2 años en Bélgica, 10 años en otro Estado miembro). No existía la necesidad de garantizar los controles fiscales.

<sup>10</sup> El causante neerlandés estaba instalado en Bélgica donde tenía varios inmuebles. La normativa neerlandesa diferenciaba en función de si el causante residiera en los Países Bajos o en el extranjero a la fecha de fallecimiento, a efectos de deducción de cargas.

<sup>11</sup> «[...] los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la comunidad autónoma en que resida».

Mientras que las adquisiciones gratuitas de bienes inmuebles situados en España, vía donaciones, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la UE o del EEE, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles, mientras que si dichos bienes inmuebles están situados en un Estado miembro de la UE o del EEE, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma en la que residan. Por tanto, los donatarios extracomunitarios tampoco pueden beneficiarse de los beneficios recogidos por las comunidades autónomas, respecto de inmuebles sitos en España. Al mismo tiempo que, en el caso de bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la UE o del EEE, distinto de España, los donatarios residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma en la que residan, con lo que los bienes inmuebles situados en un tercer Estado no podrán acceder a la normativa autonómica.

Por otra parte, en el caso de adquisición de bienes muebles situados en España por donación, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la UE o del EEE, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores. Con lo que discrimina de nuevo a los donatarios extracomunitarios, en la adquisición de bienes muebles situados en España.

Por último, algunas comunidades autónomas han establecido, como reducciones propias, una serie de medidas fiscales a favor de la supervivencia de las explotaciones agrarias o forestales, del mantenimiento de suelo rústico protegido, fincas de dedicación forestal o del patrimonio natural condicionadas a la situación en una comunidad autónoma o en España. Dichos beneficios deberían ser de aplicación también a bienes, aunque dichos elementos no estuvieron situados en nuestro país, y al ciudadano no residente (europeo o extracomunitario), ya que el objetivo constitucional pretendido, la supervivencia de la empresa familiar, la protección del medio ambiente, del patrimonio histórico, también son de aplicación cuando la adquisición de dichos bienes sea realizada por un residente en otro Estado. Por tanto, es necesario realizar una serie de puntualizaciones al efecto.

### **3. Discriminación de los no residentes no comunitarios en la normativa española estatal**

La disposición adicional segunda de la LISD, de adecuación de la normativa del impuesto a lo dispuesto en la citada STJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), ha resuelto parcialmente la problemática de la tributación de las adquisiciones gratuitas por ciudadanos no residentes en España. Veamos las variables.

## a) Reducciones personales *mortis causa*

La LISD reconocía ya al ciudadano no residente el derecho a las reducciones personales estatales *mortis causa*, de acuerdo con su edad y su situación familiar, no así a las reducciones autonómicas (art. 20.4 LISD), estableciendo una clara discriminación hacia los ciudadanos no residentes, frente a la exención de los residentes (en la mayoría de comunidades autónomas), ya que aquellos debían conformarse con la aplicación de unas mínúsculas reducciones estatales. Ahora la disposición adicional segunda de la LISD ha permitido al ciudadano no residente, residente en un país de la UE o fuera de ella beneficiarse de los beneficios fiscales autonómicos cuando el causante hubiera sido residente en la UE. Por tanto, cuando el causante fuera residente en un país fuera de la Unión Europea, los herederos residentes o no residentes en España no pueden aplicar la normativa autonómica, aunque el causante tuviera la mayoría de bienes en nuestro país.

Por el contrario, si el causante fuera residente en una comunidad autónoma, solamente los contribuyentes residentes en España y los residentes en un Estado de la UE pueden disfrutar de los beneficios autonómicos. Por tanto, los ciudadanos no residentes en un Estado de la UE se ven discriminados, respecto al otro grupo de contribuyentes, lo que infringiría el principio de igualdad a que se refiere el artículo 31 de la Constitución española (CE), así como la normativa comunitaria.

Dado que el juicio de igualdad es de carácter relacional como señala la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 200/2001<sup>12</sup>, y «requiere como presupuestos obligados, de un lado, que, como consecuencia de la medida normativa cuestionada, se haya introducido directa o indirectamente una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas (STC 181/2000, de 29 de junio, FJ 10 [NCJ051877]) y, de otro, que las situaciones subjetivas que quieran traerse a la comparación sean, efectivamente, homogéneas o equiparables, es decir, que el término de comparación no resulte arbitrario o caprichoso (SSTC 148/1986, de 25 de noviembre, FJ 6 [NCJ064229]; 29/1987, de 6 de marzo, FJ 5 [NCJ064230]; 1/2001, de 15 de enero, FJ 3 [NFJ010119])», ha de determinarse si existe una diferencia de trato. Pues bien, en este caso, parece evidente que existe una diferencia de trato en la norma fiscal, entre ciudadanos residentes en un país de la UE y no residentes en ella, dado que se encuentran en situaciones comparables, sin que esta diferenciación derive de un motivo razonable en la tributación de las adquisiciones gratuitas, desde el punto de vista constitucional y comunitario<sup>13</sup>.

## b) Reducciones personales y objetivas *inter vivos*

En el caso de adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier acto gratuito e *inter vivos*, los contribuyentes residentes en España y los contribuyentes

<sup>12</sup> STC 200/2001, de 4 de octubre, FJ 5 (NCJ051398).

<sup>13</sup> En el caso *Schröder* (STJUE de 31 de marzo de 2011 C-450/09 –NFJ041958–), la discriminación procedía de la imposibilidad de deducción de unos gastos por ser el heredero no residente.

no residentes en España, pero residentes en un Estado miembro de la UE, tienen derecho a disfrutar de los beneficios fiscales establecidos por la normativa aprobada por la comunidad autónoma donde radican los referidos bienes inmuebles.

Por tanto, de nuevo, los ciudadanos no residentes en un país de la UE no pueden beneficiarse de las medidas fiscales aprobadas por las comunidades autónomas, cuando son donatarios de bienes inmuebles situados en España. Al mismo tiempo que los ciudadanos extracomunitarios no pueden acceder a la normativa autonómica respecto de las donaciones de bienes muebles en España.

La negación absoluta a que los ciudadanos no residentes parece injustificada, una desproporción evidente, ya que el objetivo constitucional de protección a la familia a que hace referencia el artículo 39 de la CE debe ser aplicado en cierta forma a los ciudadanos no residentes.

Además, en estos casos, la capacidad económica gravada es la misma, no estando justificada una discriminación contraria al artículo 31 de la CE, o que infrinja la libre circulación de las personas o su libertad de establecimiento. Las situaciones son iguales objetivamente comparadas, por lo que, establecido un beneficio fiscal para los ciudadanos residentes en una comunidad o en la UE, sobre la base del cumplimiento de un objetivo constitucional o una política sectorial, social o económica (aplicable a residentes y no residentes), aquel debería ser igualmente aplicable a los ciudadanos residentes en un tercer Estado por la misma causa.

### c) Reducciones estatales a la transmisión de la empresa familiar y de bienes culturales (art. 20.6 y 7 LISD)

En efecto, el apartado 4 del artículo 20 de la citada LISD establece que en el supuesto de obligación real de contribuir, es decir, los contribuyentes que no tengan su residencia habitual en España por las adquisiciones de bienes y derechos situados en España, estos ciudadanos no residentes solamente tendrían derecho a la aplicación de las reducciones personales del apartado 2 del citado artículo 20 (respecto de las adquisiciones *mortis causa*), por lo que no tendrían derecho a la aplicación de las reducciones estatales e *inter vivos* por la adquisición de la empresa familiar o de bienes culturales, previstas en los apartados 6 y 7 del artículo 20 de la LISD, lo que constituiría una restricción de la libertad de establecimiento en el primer supuesto, caso *Geurts Vogten* (STJUE de 27 de octubre de 2007, asunto C-464/05 –NFJ029062–)<sup>14</sup>, y de la libre circulación de capitales en el segundo, al poder disuadir o mantener las inversiones en nuestro país. Sin perjuicio de que los ciudadanos no residentes en España, residentes en un país de la UE, pueden aplicar las correspondientes reducciones autonómicas.

---

<sup>14</sup> En este caso, la infracción de la libertad de establecimiento venía determinada por la supresión de la exención a las empresas familiares, cuando los trabajadores fueran empleados en otro Estado miembro.

Desde el punto de vista constitucional, a diferencia de las adquisiciones *mortis causa*, donde el heredero residente es gravado por la herencia mundial, mientras que el no residente por los bienes situados en España; en las adquisiciones *inter vivos* la base imponible de los sujetos pasivos por obligación personal o real es la misma, representando la misma capacidad económica, lo que determina que ambas situaciones sean objetivamente comparables sin duda (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4 –NFJ000001–<sup>15</sup>). Si dicha capacidad es idéntica, debemos estudiar si esta medida infringe igualmente el principio de igualdad tributaria. Así y tomando como punto de análisis el diferente trato dispensado por el artículo 20.4 de la LISD respecto de la transmisión «*inter vivos* de la empresa familiar o de bienes culturales», apartados 6 y 7 del mismo artículo, conforme a la condición de residentes o no residentes en España, hay que decir, en primer lugar, que nos encontramos ante una medida que solo beneficia a los residentes en territorio español y no así a los no residentes, sujetos igualmente al citado impuesto por obligación real.

Es decir, estamos en presencia de una medida que introduce una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas (STC 181/2000, de 29 de junio, FJ 10). Y, en segundo lugar, que los términos de comparación deben considerarse homogéneos, pues se trata en todos los supuestos de personas que manifiestan una idéntica capacidad económica por la adquisición de la empresa familiar (o de bienes culturales), sujeta al derecho tributario español, cuya única diferencia es la cualidad con la que se presentan ante la Administración tributaria, por obligación personal o real: como residentes en España o como no residentes en España, siéndolo en un país miembro de la UE<sup>16</sup> o en otro país.

Si estamos en presencia de situaciones equiparables (como es este caso al representar para el residente y no residente la misma capacidad contributiva), que son objeto de una diferencia de trato por el legislador, el juicio de igualdad a realizar exige la comprobación de la concurrencia de la doble garantía a la que se hizo referencia con anterioridad: la de la razonabilidad –en el reparto de las cargas públicas– (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8 –NFJ003509–) y la de la proporcionalidad de la medida adoptada conforme a la finalidad perseguida (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9 –NFJ000802–). Es indudable que la cualidad o condición de no residente puede justificar desde la perspectiva del artículo 31.1 de la CE un trato dispar, en principio, pues para el STC el tributo no es solo un instrumento de recaudación sino también un medio para la consecución de políticas sectoriales. Igualmente, ningún reparo podría oponerse a la circunstancia de que en la actualidad resulten gravadas de forma distinta las personas que obtienen rentas o son titulares de un patrimonio en España, sobre la base de su diferente condición de residentes o no residentes, cuando se encuentren en una situación diferente o exista una causa que lo justifique. Si, como es el caso, nos encontramos con categorías de personas en la misma situación, esta medida no supera el requisito de razonabi-

<sup>15</sup> En el mismo sentido, 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9 (NFJ004014); 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4 (NFJ002247); y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14 (NFJ008394).

<sup>16</sup> STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 8 (NFJ012237).

lidad, ya que existe un trato diferente sin una justificación objetiva y razonable. Si la medida fiscal ahora analizada, a la transmisión *inter vivos* de la empresa familiar, tiene su justificación que la legitime desde el punto de vista tributario (al igual que la referente a los bienes culturales), como una política sectorial –social o económica–, cual podría ser la de facilitar la transmisión de la citada empresa y garantizar su supervivencia de acuerdo con el artículo 39 de la CE<sup>17</sup>, que exige a los poderes públicos la protección de la familia, y garantizar la libertad de empresa dentro de la economía de mercado, artículo 38 de la CE (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 3 –NCJ064231–). Esta finalidad razonable, perseguida por la norma controvertida, cuando se dirige a ejecutar, además, un mandato comunitario, existe cuando la adquisición de la empresa familiar corresponda a un ciudadano no residente en España.

Conforme a lo expuesto, hay que precisar que la norma impugnada no posee una finalidad razonable y, en consecuencia, se muestra desprovista de fundamento, por lo que, desde esta perspectiva, puede calificársela de arbitraria, es decir, contraria al principio de igualdad tributaria, ya que la finalidad del mantenimiento de la empresa familiar o de la protección a la familia es indistintamente aplicable a los residentes y a los no residentes (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2 –NCJ063197–; 111/1983, de 2 de octubre, FJ 10 –NCJ064232–; y 225/1993, de 8 de julio, FJ 3.b –NCJ064233–), cuando además se ha reconocido dicha reducción en las transmisiones *mortis causa*.

Inconstitucionalidad también predicable respecto a la reducción del apartado 7 del artículo 20 de la LISD, ya que la protección del patrimonio es exigible de acuerdo con el artículo 46 de la CE, tanto al residente como al no residente, por lo cual esta discriminación resultaría injustificada y, por tanto, arbitraria.

## 4. Referencia a la normativa autonómica

La mencionada STJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) puso de manifiesto que la normativa española sobre el ISD establecía una clara discriminación hacia los ciudadanos comunitarios no residentes. En efecto, la LISD señalaba que la base liquidable, la cuota y la deuda tributaria vendrían determinadas por la aplicación de las reducciones, la tarifa y las deducciones establecidas por las comunidades autónomas para los sujetos pasivos residentes y, en caso de no ser de aplicación la normativa autonómica, será de aplicación la normativa estatal<sup>18</sup>. Es decir, en este último supuesto, los contribuyentes no residentes no tenían derecho a los beneficios fiscales autonómicos, al igual que en cualquier caso cuando el causante no sea residente o respecto a las donaciones de bienes inmuebles en el extranjero.

<sup>17</sup> Artículo 39.1 de la CE: «Los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia».

<sup>18</sup> Artículo 20 de la LISD.

La reforma antes señalada permite ahora aplicar la normativa autonómica cuando el causante fuera residente en la UE, con independencia de la residencia de los herederos, o cuando el causante sea residente en una comunidad autónoma<sup>19</sup>, aplicándose en el primer caso la normativa autonómica donde estén situados la mayoría de los bienes, y en el segundo la normativa de la comunidad de residencia del causante, siempre que el heredero lo sea en un país de la UE. Mientras que en el supuesto de donación de bienes inmuebles situados en España se aplicará la normativa de la comunidad donde están situados, y si fueran muebles, la normativa de la comunidad autónoma donde hubieran estado situados un mayor número de días.

La citada STJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) hace referencia a la legislación estatal, sin embargo, el contenido de la misma es directamente aplicable a la normativa autonómica sobre tributación de las adquisiciones gratuitas. Los beneficios autonómicos de carácter objetivo *mortis causa* se refieren fundamentalmente a la transmisión de la vivienda habitual del causante, de la empresa familiar, de explotaciones agrícolas o forestales y de un bien integrado en el patrimonio cultural. En estos casos queda afectada la libre circulación de capitales cuando se limita el disfrute de los beneficios fiscales respecto de los bienes situados en España o en una comunidad, caso *Jäger*, apartado 31, cuando no se ha contravenido la libertad de establecimiento, una diferencia de trato discriminatoria para López Díaz (2009, pp. 73 y 74). Conclusión aplicable respecto de los beneficios autonómicos *inter vivos*.

Por otra parte, algunas comunidades autónomas condicionan la aplicación de dichos beneficios a que la empresa individual o negocio profesional esté situado en una comunidad o para la adquisición de participaciones sociales de una entidad que tenga su domicilio social en la comunidad correspondiente. Lo cual infringiría la libre circulación de capitales o la libertad de establecimiento, caso *Van Hilten-van*, apartado 44.

Respecto de la libertad de establecimiento y la normativa comunitaria, es necesario estudiar diversas cuestiones relativas a la normativa autonómica que condicionan la aplicación de un beneficio fiscal y que requieren la necesaria reforma.

a) Requisito del ejercicio de una actividad económica en la propia comunidad y su mantenimiento en la misma durante un plazo después de la transmisión lucrativa

Aquellas comunidades que condicionan la aplicación de la reducción correspondiente a que la empresa individual, negocio o entidad estén situados en el territorio de una comunidad autónoma infringirían la libertad de establecimiento del causante, ya que las consi-

---

<sup>19</sup> 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 periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, de que finalice el día anterior al de devengo.

deraciones fiscales pueden ser tenidas en cuenta por este a la hora de su ejercicio en otro Estado miembro, al disuadir el establecimiento en otro Estado, es decir, una restricción de salida prohibida por el derecho comunitario. Restricción, además, no justificada por el objetivo pretendido, ya que la supervivencia de la pequeña y mediana empresa se puede realizar ejerciendo la actividad en otro Estado miembro, caso *Geurts Vogten*, apartado 27, antes citada. Igual consideración hay que realizar respecto de aquellas comunidades que condicionan la aplicación del beneficio fiscal por la adquisición de la empresa o de participación en entidades, a que estas ejerzan su actividad económica en su territorio, lo que igualmente infringiría el derecho de establecimiento del causante, ya que dicha medida fiscal no puede discriminar según donde una entidad o empresa realice su actividad, contra los trabajadores, o en función del lugar de su sede, caso *Alemania/Comisión* (STJUE de 23 de octubre de 2007, C-112/05, apartado 13 –NSJ024340–)<sup>20</sup>.

Por otra parte, algunas comunidades condicionan el beneficio fiscal al mantenimiento de la actividad económica o la situación de la empresa o entidad durante un determinado plazo en su territorio. Dicha medida implicaría una infracción de la libertad de establecimiento, una restricción de salida que puede ser tenida en cuenta por el causante a la hora de realizar sus inversiones y disuadir a este del ejercicio de su actividad económica en un tercer Estado, caso *Geurts Vogten*, apartado 14.

b) Que el domicilio fiscal de la empresa individual o el domicilio social o fiscal se encuentre en la propia comunidad autónoma en el momento de la transmisión lucrativa

Las comunidades que limitan la aplicación de los beneficios fiscales por la transmisión de la empresa individual a que esta esté situada o tenga su domicilio fiscal en su territorio también infringirían la libertad de establecimiento del causante, al disuadir su establecimiento en otro Estado miembro, mediante la creación de empresas o establecimientos. También en la normativa autonómica se exige que las sociedades tengan el domicilio fiscal o social dentro de la propia comunidad para que la transmisión de sus participaciones goce del beneficio fiscal, lo que igualmente afectaría a la libertad de establecimiento del causante cuando detente una influencia efectiva, caso *N* (STJUE de 7 de septiembre de 2006, asunto C-471/04, apartado 28 –NFJ028808–)<sup>21</sup>.

<sup>20</sup> Una restricción de la libre circulación de capitales, debido a la Ley Volkswagen, la facultad de designación conferida al Estado federal y al Land de Baja Sajonia y que les permite participar en la actividad del consejo de vigilancia en una medida mayor a la que, de no existir tal facultad, les permitiría su condición de accionistas.

<sup>21</sup> Infracción de la libertad de establecimiento por la no deducción de gastos financieros de la matriz por la adquisición de participaciones de la filial. Deducción que se admite cuando ambas son residentes en el Estado miembro.

Dicha diferencia contravendría la libertad de establecimiento, ya que esta prohíbe las discriminaciones patentes por razón de la nacionalidad, o del domicilio social por los que se refiere a las sociedades, caso *Baxter y otros* (STJUE de 8 de julio de 1999, asunto C-254/97, apartado 10 –NFJ074606–)<sup>22</sup>. Transmisión de participaciones que no afecta a las participaciones de sociedades cuyo domicilio social se encuentre en un país tercero, caso *Scheu-nemann* (STJUE de 19 de julio de 2012, asunto C-31/11 –NFJ047880–).

### c) Mantenimiento del domicilio social y fiscal en la propia comunidad autónoma durante un plazo después de la transmisión

Determinadas comunidades autónomas condicionan el beneficio tributario al mantenimiento del domicilio fiscal o social de la entidad en la propia comunidad durante un plazo después de la transmisión, por lo que su traslado a otro Estado, como señala Ruiz Almendral (2008, p. 55), determina un auténtico impuesto de salida que contravendría el derecho comunitario. Circunstancia que puede ser tenida en cuenta por el causante a la hora de ejercer su libertad de establecimiento, cuando dicha libertad se opone a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado de uno de sus nacionales, en este caso de personas o entidades domiciliadas en una comunidad, caso *Geurts Vogten*, apartado 15.

Cuando dicha medida no puede justificarse en el cumplimiento de un objetivo comunitario, la supervivencia de las empresas familiares, ya que dicha supervivencia puede realizarse, aunque la entidad ejerza su actividad o se establezca en otro Estado, con el cambio de domicilio fiscal. Por otra parte, dicha medida no puede justificar la restricción de una libertad fundamental por razones de interés general, como pueden ser la coherencia de un sistema tributario, el reparto de las potestades tributarias, el temor a la evasión fiscal o el principio de territorialidad, caso *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (STJUE de 13 de marzo de 2007, asunto C-524/04, apartado 64 –NFJ024996–)<sup>23</sup>.

En realidad, debe calificarse esta medida como el establecimiento de un mero control fiscal no amparado por la normativa comunitaria, ya que aunque la Directiva 77/799/CEE no se aplica al impuesto sobre sucesiones, sin embargo, como señaló el TJUE, caso *Geurts Vogten*, apartado 28, sobre la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, no se puede denegar con carácter absoluto las ventajas fiscales, ya que las autoridades tributarias pueden solicitar a los propios sujetos pasivos afectados que presenten las pruebas que consideren necesarias para garantizar plenamente la aplicación de dichas ventajas.

<sup>22</sup> En este caso solo se permitía la deducción de los gastos de investigación realizadas en el Estado de tributación.

<sup>23</sup> La necesidad identificar la existencia de un montaje puramente artificial con fines exclusivamente fiscales, en este caso por la deducción de los intereses de un préstamo otorgado por la matriz.

#### d) Reducciones objetivas

En el caso de adquisición de bienes por herencia o cualquier otro título sucesorio, si el causante es un residente en una comunidad autónoma, los ciudadanos extracomunitarios no pueden disfrutar de los beneficios fiscales autonómicos, debiendo limitarse a aplicar la normativa estatal.

El artículo 20.2 de la LISD permite a los ciudadanos no comunitarios disfrutar de las reducciones estatales *mortis causa* por la transmisión de la empresa familiar, de la vivienda, de la adquisición de un seguro de vida o de bienes culturales. Sin embargo, aquellos no pueden disfrutar de las reducciones autonómicas previstas en determinados supuestos, antes citados.

En este sentido respecto a las reducciones autonómicas, en cuanto a reducción por seguro de vida, una medida que tiene como objetivo el fomento de esa forma de ahorro por parte del causante, no existiría motivo aparente para discriminar al heredero que no resida en España. Por otra parte, con relación a los beneficios fiscales relacionados con la transmisión de la vivienda habitual del causante, se prima esta forma de ahorro, al no ser necesario que el adquirente tenga allí su vivienda habitual; con base en lo cual no existiría incompatibilidad para su aplicación al ciudadano no residente.

Unas discriminaciones hacia el ciudadano no europeo que contravienen el derecho comunitario, debiéndose traer a colación, entre otros supuestos, el caso *Persche* (asunto C-318/07), antes citado, donde el señor Persche quiso deducirse en el impuesto sobre la renta una donación de bienes muebles (en especie) a favor de un organismo de utilidad pública reconocido en Portugal, deducción que sería de aplicación si el organismo en cuestión fuera residente en Alemania. Pues bien, la imposibilidad de deducirse una donación a un ente de utilidad pública reconocido y establecido en otro Estado miembro constituye una restricción de la libre circulación de capitales, dado que esa diferencia de trato supone una discriminación injustificada que afecta al donante (su actitud para realizar donaciones a organismo de utilidad pública reconocidos en otro Estado), al mismo tiempo que el Estado puede recibir del contribuyente los justificantes pertinentes y dirigirse al otro Estado en materia de asistencia mutua para recabar información sobre el organismo de utilidad pública. En el mismo sentido se han de señalar los casos *Grecia/Comisión* (STJUE de 4 de mayo de 2017, asunto C-98/16, ECLI:EU:C:2017:346), donde la legislación griega aplicaba un tipo preferente a favor de las entidades sin ánimo de lucro establecidas en otros Estados miembros siempre que existiera reciprocidad, y *Francia/Comisión* (STJUE de 16 de julio de 2015, asunto C-485/14, ECLI:EU:C:2015:506), donde la normativa francesa limitaba las donaciones y legados a favor de organismos públicos o de utilidad pública establecidos en Francia o en otro Estado miembro o en otro Estado parte del EEE, que hubiera celebrado con Francia un convenio bilateral.

Por otra parte, el mandato constitucional de proteger el patrimonio cultural (art. 46 CE) es predicable a los titulares del mismo y no residentes en la UE, por lo que la no aplicación de los beneficios fiscales autonómicos a estos sería una medida arbitraria. Así en el asunto

Q (STJUE de 18 de diciembre de 2014, asunto C-133/13 –NFJ056737–), el tribunal reconoce que la exención del impuesto sobre donaciones por la conservación del patrimonio histórico y cultural nacional se limita a las propiedades situadas en el propio Estado, pero sin quedar excluido el patrimonio nacional situado en el territorio de otros Estados.

Sobre el acceso a los beneficios fiscales autonómicos con relación a la adquisición de la empresa familiar, los ciudadanos no comunitarios se ven privados injustificadamente de la reducción del plazo de mantenimiento del valor de la empresa individual, negocio o participaciones sociales, establecido con carácter general a cinco años, y de la ampliación del porcentaje de reducción del 95 % previsto en la normativa estatal. La norma no tiene una justificación objetiva y razonable, ya que si la medida fiscal tiene una justificación que la legitime desde el punto de vista tributario, como puede ser la política sectorial o económica, en este caso el de garantizar la supervivencia de la empresa familiar (art. 38 CE), así como la protección de la familia (art. 39 CE), esta justificación es aplicable al ciudadano no residente. De manera que, aunque las comunidades sean competentes para adoptar una medida de este tipo, ello no debería entrar en contradicción con la libertad constitucional de establecimiento, al privarse a los ciudadanos no residentes del acceso a dichos beneficios fiscales. Además, cuando el causante es un no residente, no puede este cumplir los requisitos con respecto al porcentaje de rendimientos sometidos al impuesto sobre la renta para la aplicación del beneficio fiscal a la transmisión de la empresa familiar. Finalmente, las comunidades han establecido, como reducciones propias, una serie de medidas fiscales a favor de la supervivencia de las explotaciones agrarias o forestales, beneficios que deberían ser de aplicación al ciudadano no residente, ya que el objetivo constitucional pretendido, la supervivencia de la empresa familiar, la protección del medio ambiente, también es de aplicación cuando la adquisición de dichos bienes sea realizada por un residente en otro Estado. Igualmente, respecto a la adquisición de suelo rústico protegido, fincas de dedicación forestal o del patrimonio natural, de espacios protegidos. Dicha discriminación hacia los ciudadanos no residentes no estaría justificada si la política sectorial o económica que se trata de conseguir no está avalada con base en la necesaria residencia del causahabiente en nuestro país.

## 5. La discriminación de los ciudadanos no comunitarios

La actual normativa discrimina a los ciudadanos no comunitarios en varios supuestos.

### 5.1. Transmisiones *mortis causa*

En efecto, en primer lugar, cuando el causante es residente fuera de la UE los herederos (residentes o no residentes en España) han de aplicar la normativa estatal, quedando privados de los beneficios fiscales autonómicos.

En segundo término, cuando el causante es residente en una comunidad autónoma, los herederos extracomunitarios deben aplicar la normativa estatal, no la autonómica.

Sin embargo, a raíz del caso *Welte* (asunto C-181/12 –NFJ052154–), el TJUE ha considerado además que no se puede discriminar tampoco a los ciudadanos no comunitarios, es decir, residentes en un país tercero. En este caso, se trataba de un heredero residente en Suiza que había heredado un inmueble en Alemania, procedente de su mujer también de nacionalidad suiza, sin que pudiera acceder a la reducción general de los contribuyentes residentes en Alemania. Para el TJUE, esta situación de un heredero residente en Suiza y con un bien en Alemania no es una cuestión interna sino una operación comprendida en el ámbito de los movimientos de capitales, cuando constituye restricción de capitales, aquellas medidas que provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición vía sucesoria de estos, casos *Barbier*, antes citado, apartado 62, y *Eckelkamp y otros* (STJUE de 11 de septiembre de 2008, asunto C-11/07, apartado 44 –NFJ029800–)<sup>24</sup>.

Por tanto, la normativa alemana señalaba que, en la sucesión de un inmueble en Alemania, la carga tributaria era mayor si el causante o el heredero no residían en Alemania. Por lo que hacer depender un beneficio fiscal del lugar de la residencia del causante o heredero determina que las sucesiones entre no residentes lleven una mayor carga fiscal que en el supuesto que alguno fuera residente, lo que provoca una disminución del valor de la herencia, caso *Mattner* (STJUE de 22 de abril de 2010, asunto C-510/08, apartados 27 y 28 –NFJ037920–)<sup>25</sup>. No obstante, el artículo 65.1 a) del TFUE permite a los Estados miembros aplicar disposiciones fiscales que distingan «entre contribuyentes cuya situación fiscal difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido el capital». Sin embargo, esta norma constituye excepción al principio de libre circulación de capitales y debe interpretarse en sentido estricto, casos *Jäger*, apartado 40, y *Mattner*, apartado 32, al mismo tiempo que el apartado 3 del mismo artículo señala que esa distinción «no puede ser ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales», casos *Eckelkamp y otros*, apartado 58, y *Arens-Sikken* (STJUE de 11 de septiembre de 2008, asunto C-43/07, apartado 52 –NFJ029801–)<sup>26</sup>.

<sup>24</sup> En este caso, la causante residía en Alemania y tenía un inmueble en Bélgica. La normativa belga no permitía la deducción de gastos por ser un no residente el causante. Una discriminación respecto de los herederos de un causante residente en Bélgica, sobre la base de la deducción de deudas.

<sup>25</sup> La señora *Mattner* residente en Países Bajos adquirió un bien inmueble en Alemania por donación de su madre, también residente en Países Bajos. La legislación alemana establecía una reducción inferior si el donante o donatario fuera no residente, que si alguno de ellos fuera residente en Alemania.

<sup>26</sup> Un supuesto, donde el causante residía en Italia, por lo que no cabía conforme a la normativa neerlandesa la deducción de las deudas por exceso de adjudicación. La situación de los herederos respecto de un inmueble en Países Bajos es comparable, al margen de si el causante es o no residente en Países Bajos.

En definitiva, hay tratos permitidos y discriminaciones arbitrarias, como en este caso, cuando el valor de una herencia y sucesión varía en función de la residencia del causante (donante) o que el beneficiario resida en el Estado miembro en cuestión, o que residan ambos en otro Estado miembro, cuando son situaciones objetivamente comparables. Es cierto, como señaló el Gobierno alemán, que el heredero residente está sujeto por obligación personal por todo el patrimonio adquirido, con independencia de la composición y del lugar en el que se encuentre (principio del patrimonio mundial), mientras que el no residente está sujeto por obligación real por los bienes sitos en Alemania, citando el caso *Schumacker* (STJUE de 14 de febrero de 1995, asunto C-279/93 –NFJ005224–).

Sin embargo, para el TJUE no existe ninguna diferencia objetiva que justifique tal desigualdad en lo que respecta al importe que se ha de pagar por el impuesto sobre sucesiones, dado que el citado impuesto se calcula en función del valor del inmueble y del vínculo personal que existe entre el causante y el heredero, sin tener en cuenta el lugar de residencia de estos, casos *Eckelkamp* y otros, apartado 61, y *Arens-Sikken*, apartado 55. Es decir, que dicha normativa considera sujetos pasivos a los residentes y no residentes, aplicando el mismo tipo impositivo, salvo en el importe de la reducción de la base imponible. Por tanto, la legislación alemana colocaba, en cuanto al importe a pagar, en una misma situación objetiva a los herederos no residentes de un causante no residente, respecto a los herederos no residentes o residentes de un causante residente y a los herederos residentes de un causante no residente, por lo que no cabía un trato discriminatorio, que justificara la desigualdad de tratamiento fiscal entre residentes y no residentes, casos *Mattner*, apartado 38, *Eckelkamp* y otros, apartado 63, y *Arens Sikken*, apartado 57. Es decir, aunque la base imponible varía para el contribuyente en función de la sujeción a la obligación personal o real, sin embargo, dado que la reducción en cuestión no variaba en función del importe de la base imponible de la sucesión (500.000 €, para residentes), sino que se concede automáticamente a todo heredero, sujeto pasivo, a fin de garantizar la exención de una parte del patrimonio familiar, la conclusión es que la condición de sujeto pasivo no depende del lugar de residencia (sujeción con independencia de que el causante o el heredero sean o no residentes), por lo que la exención parcial ha de concederse a los residentes y no residentes, para mantener el valor de una herencia. Es decir, la reducción de 500.000 euros para los residentes debe ser aplicable aunque el causante y el heredero fueran no residentes, al mismo trato que esa diferencia no podía justificarse por razones de interés general como la necesidad de salvaguardar la coherencia de un sistema tributario, dado que no existe en este caso una relación directa entre la concesión de la ventaja fiscal y la compensación a esa ventaja con otro gravamen fiscal, caso *Manninen* (STJUE de 7 de septiembre de 2004, asunto C-319/02 –NFJ018806–)<sup>27</sup>. Por otra parte, aunque sea necesario establecer una normativa al efecto para garantizar la eficacia de los controles fiscales, al mismo tiempo que la Directiva 77/799/CE del Consejo, de 19

<sup>27</sup> Restricción de capitales, en el caso de que el derecho de una persona, sujeta al pago de impuestos en un Estado miembro por obligación personal, a que se le conceda el crédito fiscal por los dividendos que percibe de sociedades anónimas, queda excluido cuando estas últimas no están establecidas en dicho Estado.

de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos<sup>28</sup>, no es aplicable al impuesto sobre sucesiones ni a países terceros como Suiza, sin embargo nada impide que los herederos puedan comunicar la información correspondiente, o en este caso que Alemania la pida en virtud de un convenio bilateral para evitar la doble imposición.

Por tanto, la normativa española ha de modificarse a fin de permitir a los ciudadanos no comunitarios (así como a los ciudadanos comunitarios) que puedan disfrutar de los beneficios fiscales autonómicos cuando el causante fuera un no residente en la UE, o cuando siendo residente en una comunidad autónoma el finado, los herederos sean extracomunitarios. En efecto, la propia Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos (DGT) de 24 de junio de 2019 (V1517/2019 –NFC072446–) señala expresamente la aplicación del principio de libertad de movimiento de capitales a los residentes en países no pertenecientes a la UE. Conclusión que ha sido asumida por el Tribunal Económico-Administrativo Central en la Resolución de fecha 16 de septiembre de 2019, relativa a la reclamación n.º 2652/2016, al «declarar inaplicables las restricciones contenidas en la normativa interna que discriminan a los residentes en terceros países respecto a bienes o derechos objeto de tributación por el Impuesto sobre Sucesiones».

## 5.2. Discriminación por la situación de los bienes

Debemos distinguir dos situaciones.

### a) Donación de bienes inmuebles

En el caso de donaciones de inmuebles situados en España, los donatarios extracomunitarios deben aplicar la normativa estatal, al igual que si el bien está situado fuera de la UE, los ciudadanos residentes en España deben aplicar la normativa estatal.

Dos discriminaciones que infringen la normativa comunitaria sobre libre circulación de capitales. En primer lugar, respecto a la primera discriminación, los donatarios extracomunitarios deben aplicar la normativa estatal, aunque el inmueble esté situado en una comunidad autónoma, por lo que resultan válidas las anteriores consideraciones sobre la discriminación a los ciudadanos no comunitarios a efectos de transmisiones *mortis causa*.

Precisamente en el asunto antes citado *Mattner*, donde el donante y el donatario residían en los Países Bajos, mientras que el bien inmueble donado estaba situado en Alemania, los donatarios no residentes no pudieron acceder a la reducción general de la normativa ale-

<sup>28</sup> DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94.

mana para residentes, reducción que se hubiera aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido en Alemania. Una reducción menos elevada que determina una mayor carga fiscal y un menor valor del bien donado, en función de la residencia del donante y donatario, así como una restricción a la libre circulación de capitales.

No obstante, aunque el Gobierno alemán adujo que estos ciudadanos no residentes están sujetos por obligación real, sin embargo, en Alemania el cálculo del impuesto se determina en función del valor del inmueble y el vínculo familiar entre donante y donatario, por lo que no existe una diferencia objetiva que justifique la desigualdad de trato fiscal entre el caso en que el donante y donatario sean no residentes, frente al supuesto en que al menos uno de ellos fuera residente. Una diferencia de trato únicamente por el importe de la reducción de la base imponible, entre residentes y no residentes, que supone una discriminación a los ciudadanos no residentes (comunitarios y extracomunitarios). Por otra parte, Alemania no podía alegar la existencia de un beneficio fiscal concedido unilateralmente por el Estado de residencia (Países Bajos), dado que ello no puede justificar la restricción de la libre circulación de capitales, consecuencia de que el cálculo del tributo no tiene en cuenta esta circunstancia. Por último, se alegó que la medida fiscal tiene por objeto evitar que se transmita un patrimonio en varias donaciones, dado que se acumulan las donaciones a lo largo de un periodo de 10 años, sin embargo, dicha circunstancia no justifica el trato a los ciudadanos no residentes, cuando el citado riesgo afecta también a los residentes. En el mismo sentido, la Sentencia del asunto *Comisión/Alemania* de 4 de septiembre de 2014 (C-211/13), antes citada, donde la legislación alemana preveía una deducción menor en el caso de que el causante, donante o beneficiario fueran no residentes.

En el caso *Feilen* (STJUE de 30 de junio de 2016, asunto C-123/15 –NFJ063186–), el TJUE volvió a subrayar que la distinta carga fiscal de la sucesión en función de la situación de los bienes y del lugar de residencia del causante o del beneficiario en el momento de la sucesión resulta una restricción de los movimientos de capitales<sup>29</sup>. Igualmente, en el caso *Hünnebeck* (STJUE 8 de junio de 2016, asunto C-479/14 –NFJ063192–), consideró la restricción de capitales en el supuesto de donaciones entre no residentes, por su mayor carga fiscal respecto al supuesto en los que una parte fuera residente.

En segundo lugar, la otra discriminación está referida a que los bienes inmuebles donados y situados en un tercer Estado no tienen derecho a la aplicación de los beneficios fiscales autonómicos.

Sin embargo, también aquí debemos traer a colación el reciente caso *Huijbrechts* (STJUE de 22 de noviembre de 2018, asunto C-679/17 –NFJ072016–), donde el legatario residente

---

<sup>29</sup> Aunque, en este caso, consideró acorde una reducción cuando la herencia incluye un patrimonio que en los 10 años anteriores a esa sucesión ya fue objeto de una transmisión hereditaria, con la condición de que esta última hubiera dado lugar a la percepción del impuesto sobre sucesiones en ese Estado miembro.

en Países Bajos solicitó en Bélgica la aplicación de un beneficio fiscal por la finca forestal neerlandesa, al estar sujeta a un plan sostenible, aunque dicha finca legada no estuviera en Bélgica. Una restricción de capitales por limitar la deducción a los bosques situados en su territorio, cuando puede acreditarse que los bosques en otro Estado cumplen la finalidad medioambiental u obtener la información sobre la base del mecanismo de asistencia mutua.

No obstante, el TJUE señala que la restricción de capitales también ocurriría respecto a bienes situados en países terceros, salvo el supuesto que resulte imposible obtener del país tercero los datos necesarios para admitir la ventaja fiscal, en particular debido a la inexistencia de una obligación convencional entre ambos, para garantizar la eficacia de los controles fiscales, casos *Persche* (asunto C-318/07, apartado 70), y *A* (STJUE de 18 de diciembre de 2007, asunto C-101/05, apartado 63 –NFJ026992–).

Es decir, que la regla general es la restricción de la libre circulación de capitales, cuando la medida fiscal beneficiosa no se aplica en el caso de una donación de un bien inmueble en un tercer Estado. Únicamente, cuando sea necesario garantizar la eficacia de los controles fiscales, al mismo tiempo que resulte imposible para el Estado de imposición obtener del país tercero los datos necesarios para admitir la ventaja fiscal, particularmente por la inexistencia de convenio entre ambos países, podrá restringirse la aplicación de dicha medida tributaria a bienes inmuebles situados en un país tercero. Conclusión que hace necesaria la modificación del ámbito de aplicación de la normativa autonómica, para dar cobertura a los bienes inmuebles en un país tercero.

## b) Donación de bienes muebles

En el supuesto de donaciones de bienes muebles en España, los ciudadanos extracomunitarios no pueden aplicar la normativa autonómica. Una discriminación que contraviene el derecho comunitario, debiéndose traer a colación el caso *Persche*, donde el TJUE señaló que las donaciones de dinero, bienes muebles o inmuebles están dentro del ámbito de aplicación de la libre circulación de capitales, salvo en los casos en que todos los elementos constitutivos estén situados en el interior de un Estado miembro. Por lo que la donación de un bien mueble sito en España, cuando el donatario es extracomunitario, no es una cuestión interna.

## 6. Situación administrativa

La nueva normativa española elimina la discriminación citada respecto de los ciudadanos europeos, pero no así respecto a los ciudadanos extracomunitarios, teniendo en cuenta que a principios de 2019 existían 2.545.729 españoles que residían en el extranjero, de los cuales el 34,7 % residían en la UE y el resto en países extracomunitarios, al mismo tiempo que 5.025.264 extranjeros residían en España, de los cuales el 37,9% proceden de la UE y el resto eran extracomunitarios, según el Instituto Nacional de Estadística.

No obstante, el Tribunal Supremo (TS), de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, en Sentencias 19 de febrero de 2018 y 21 y 22 de marzo de 2018<sup>30</sup>, referidas a residentes en Canadá, Costa Rica y Suiza, declaró la responsabilidad patrimonial del Estado por la discriminación a los ciudadanos no comunitarios en el ISD, dado que la actual normativa también vulnera el derecho europeo, concretamente la libre circulación de capitales, aunque los beneficiarios residieran fuera de la UE. Una responsabilidad derivada del incumplimiento de la normativa europea plasmada en diferentes sentencias del TJUE hasta la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, y que el Estado español no podía desconocer, por lo que debió adaptar su normativa al derecho europeo. Responsabilidad, aunque no se hubiera impugnado la liquidación (dado que el contribuyente desconocía la indicada Sentencia de 3 de septiembre de 2014) o hubiera prescrito el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, dado que corresponden a potestades diferentes (impugnación de liquidaciones o de denegación de reclamación de responsabilidad), de acuerdo con las SSTs de 18 de febrero de 2016, 17 de septiembre de 2010 y 7 de noviembre de 2016<sup>31</sup>. Responsabilidad patrimonial confirmada por la Sentencia también del TS 1636/2018, de 19 de noviembre (rec. núm. 4763/2016).

Aunque las citadas sentencias fueron dictadas por la Sección Quinta del TS, la Sala que resuelve los recursos sobre la responsabilidad patrimonial del Estado, ahora el TS deberá pronunciarse sobre la legalidad de la actual normativa, cuando ya en 2017 la Comisión Europea abrió un procedimiento de investigación sobre la posible discriminación a los ciudadanos extracomunitarios por la actual normativa.

No obstante, la práctica administrativa realizada por la Oficina Nacional de Gestión ha considerado conforme a derecho las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes no comunitarios, aunque hayan aplicado la normativa de la comunidad autónoma y atendiendo al punto de conexión correspondiente, incluso procediendo a la devolución de lo indebidamente ingresado por aplicación de la normativa estatal. En este sentido, la Consulta Vinculante de la DGT de 11 de diciembre de 2018 (V3151/2018) reconoce que la discriminación de los ciudadanos extracomunitarios infringe la libre circulación de capitales, de modo que la disposición adicional segunda de la LISD resulta de aplicación también a todos los ciudadanos no residentes, con independencia de que residan en un Estado miembro de la UE o del EEE o en un país tercero.

Por tanto, los contribuyentes no residentes deberán presentar las autoliquidaciones en la comunidad autónoma correspondiente y respecto de las autoliquidaciones ya presentadas, prescritas o no, y podrán recuperar lo indebidamente ingresado por aplicar la

<sup>30</sup> SSTs 242/2018, de 19 de febrero (rec. núm. 62/2017 –NFJ069781–); 488/2018, de 21 de marzo (rec. núm. 2893/2016 –NFJ071418–); 242/2018, de 22 de marzo (rec. núm. 4754/2016).

<sup>31</sup> SSTs 351/2016, de 18 de febrero (rec. núm. 194/2015 –NFJ061962–), de 17 de septiembre de 2010 (rec. núm. 153/2007 –NFJ040628–), y 2375/2016, de 7 de noviembre (rec. núm. 186/2015 –NFJ074668–).

normativa estatal mediante el procedimiento correspondiente (solicitud de rectificación de autoliquidación<sup>32</sup>, revocación, nulidad de pleno derecho, responsabilidad patrimonial). Precisamente, el Auto del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2018 ha admitido el recurso de casación 4456/2018 (NFJ072190) y dicho tribunal deberá pronunciarse sobre la actual normativa en cuanto discrimina en función de la residencia de los causantes y causahabientes.

No obstante, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de octubre de 2018 (RG 7330/2016 –NFJ071672–) señala que la disposición adicional segunda de la LISD permite a los sujetos pasivos (a los que les sea aplicable la normativa estatal del impuesto sobre sucesiones) optar por la normativa autonómica en función de las reglas contenidas en dicha disposición. Tratándose pues de una opción prevista en el artículo 119 de la LGT, podrá optarse por cualquiera de las dos opciones (normativa estatal o autonómica) dentro del plazo voluntario de declaración. En tanto en el citado caso, habiendo autoliquidado y aplicando la normativa estatal, no puede optar fuera de dicho plazo por la normativa autonómica. Sin embargo, consideró que esta doctrina no será de aplicación a los residentes extracomunitarios, ya que la normativa actual española no permite la opción por aplicar la normativa autonómica.

## 7. Conclusiones

1. El ISD grava las adquisiciones gratuitas de riqueza, una figura existente en la mayoría de sistemas tributarios al afectar la redistribución de la renta y la riqueza, y gravar una clara manifestación de capacidad contributiva.
2. El TJUE en Sentencia de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) consideró una restricción de capitales la diferencia de trato fiscal al no aplicarse la normativa autonómica en el caso de sucesiones y donaciones, cuando el causante, heredero o donatario no es residente en España. E igualmente, al limitarse los beneficios fiscales autonómicos a los bienes sitos en territorio español en el caso de las donaciones.
3. La disposición adicional segunda de la LISD, de adecuación de la normativa del impuesto a lo dispuesto en la citada STJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), ha resuelto parcialmente la problemática de la tributación de las adquisiciones gratuitas por ciudadanos no residentes en España, al discriminar a los ciudadanos no comunitarios.

<sup>32</sup> SSTS 487/2019, de 9 de abril (rec. núm. 5625/2017); 461/2019, de 4 de abril (rec. núm. 6039/2017), y 442/2019, de 1 de abril (rec. núm. 5613/2017 –NFJ073122–). Aunque se refieren a contribuyentes residentes en España.

#### 4. Transmisiones *mortis causa*.

4.1. Cuando el causante es residente fuera de la UE los herederos (residentes o no residentes en España) han de aplicar la normativa estatal, quedando privados de los beneficios fiscales autonómicos.

4.2. Cuando el causante es residente en una comunidad autónoma, los herederos extracomunitarios deben aplicar la normativa estatal, no la autonómica.

5. Transmisiones de inmuebles *inter vivos*. En el caso de donaciones de inmuebles situados en España, los donatarios extracomunitarios deben aplicar la normativa estatal, al igual que si el bien está situado fuera de la UE, los ciudadanos residentes en España deben aplicar la normativa estatal.

6. Transmisiones de bienes muebles *inter vivos*. En el supuesto de donaciones de bienes muebles en España, los ciudadanos extracomunitarios no pueden aplicar la normativa autonómica.

7. Es necesario afrontar la reforma integral del ISD en España.

8. La aplicación de un beneficio fiscal autonómico condicionado a la residencia en una comunidad autónoma puede resultar inconstitucional.

## Referencias bibliográficas

Alonso Murillo, F. (2007). Libre circulación de capitales e Impuesto sobre Sucesiones: Sentencia van Hilten-van der Heijden. *Noticias de la Unión Europea*, 269.

Bermúdez Odriozola, L. y Pérez de Ayala Becerril, L. (2001). *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Valladolid: Lex Nova.

Calvo Ortega, R. (2004). *Ordenamiento tributario, en la Ley General Tributaria*. Madrid: Civitas.

Cortés Domínguez, M. (1985). *El ordenamiento tributario español*. Madrid: Civitas.

López Díaz, A. (2009). La amenaza del derecho comunitario para ciertas deducciones autonómicas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones. *Quincena Fiscal*, 9.

Rodríguez Bereijo, A. (1976). *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Ruiz Almendral, V. (2008). Entre la discriminación y armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del derecho comunitario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 307.

Sainz de Bujanda, F. (1993). *Lecciones de Derecho financiero*. (100.<sup>a</sup> ed.). Madrid: Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid.

Sainz de Bujanda, F. (1995). Análisis jurídico del hecho imponible. *Hacienda y Derecho*. Madrid: IEP. Vol. IV.