

LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN EN LAS SUCESIONES TRANSFRONTERIZAS EN LA UNIÓN EUROPEA: ¿UNA MISIÓN (IM)POSIBLE?

José Miguel Martín Rodríguez

*Ayudante doctor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Pablo de Olavide*

Este trabajo ha obtenido un **Accésit del Premio Estudios Financieros 2017** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Gaspar DE LA PEÑA VELASCO, don Alejandro BLÁZQUEZ LIDOY, don Antonio MONTERO DOMÍNGUEZ, don Jesús QUINTAS BERMÚDEZ, don Fernando SERRANO ANTÓN y don Eduardo VERDÚN FRAILE.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

EXTRACTO

Los ciudadanos de la Unión Europea están expuestos al grave riesgo de sufrir doble imposición si se ven envueltos en una sucesión transfronteriza. En el caso de España, las colisiones con otros Estados son especialmente frecuentes por el empleo de un punto de conexión particular (residencia de los causahabientes) frente al elegido mayoritariamente por el resto de Estados miembros (residencia del causante).

La corrección de esta doble imposición no ha encontrado una respuesta eficiente ni en el Tribunal de Justicia, que ha respaldado su compatibilidad con el derecho de la Unión, ni en los convenios para evitar la doble imposición, pues el modelo de convenio de 1982 apenas ha inspirado la firma de convenios sobre sucesiones, ni en los mecanismos unilaterales de los Estados miembros, con severas carencias fruto de su descoordinación.

Ante este escenario, la Unión Europea ha impulsado diferentes propuestas para eliminar la doble imposición en las sucesiones transfronterizas. Tras valorar críticamente la viabilidad jurídica y política de las mismas, formularemos la que consideramos la mejor opción para poner punto final a esta *frontera invisible* que desalienta la movilidad de los ciudadanos.

Palabras clave: sucesiones transfronterizas; doble imposición; puntos de conexión; convenio multilateral.

Fecha de entrada: 03-05-2017 / Fecha de aceptación: 04-07-2017 / Fecha de revisión: 26-09-2017

THE ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION IN CROSS-BORDER SUCCESSIONS: AN IMPOSSIBLE MISSION?

José Miguel Martín Rodríguez

ABSTRACT

EU citizens are exposed to serious risk of double taxation if they are involved in a cross-border succession. In the case of Spain the collisions with other States are particularly frequent due the use of a particular connecting criterion (residence of the successors) against the one chosen mostly by other Member States (residence of the deceased). The correction of this double taxation has not found an efficient response neither in the Court of Justice, which has backed its compatibility with the law of the Union; nor in the Double Tax Conventions, since the 1982 Model of Convention has not inspired enough agreements on this field. Moreover, the unilateral mechanisms of the Member States have severe deficiencies resulting from their lack of coordination. Given this scenario, the European Union has promoted different proposals to eliminate double taxation in cross-border successions.

After assessing the legal and political viability of these initiatives critically, we select what might be the best choice to put an end to this invisible border that discourages the mobility of citizens.

Keywords: cross-border successions; double taxation; connecting criterion; multilateral convention.

Sumario

1. Justificación y delimitación del estudio
2. Las sucesiones transfronterizas en la Unión Europea
3. La doble imposición en las sucesiones transfronterizas
 - 3.1. La doble imposición internacional en materia sucesoria
 - 3.2. La posición de la Unión Europea en relación con la doble imposición
4. ¿Qué provoca las situaciones de doble imposición en el ámbito sucesorio?
 - 4.1. La situación de los impuestos sucesorios en la Unión Europea
 - 4.2. Los criterios de conexión en los impuestos sucesorios
 - 4.3. Los problemas derivados de la particularidad de nuestro criterio de conexión
5. Los mecanismos convencionales para eliminar la doble imposición
 - 5.1. Los instrumentos convencionales: el modelo OCDE 1982
 - 5.1.1. Ámbito de aplicación del convenio
 - 5.1.2. Criterios de conexión y distribución del poder tributario
 - 5.1.3. Métodos para evitar la doble imposición
 - 5.2. El impacto del modelo OCDE en España y sus restantes convenios
6. La (in)suficiencia de los mecanismos internos para corregir la doble imposición
 - 6.1. La deducción por doble imposición internacional en la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones
 - 6.2. La deducción por doble imposición internacional en los restantes Estados miembros
 - 6.2.1. Alemania
 - 6.2.2. Bélgica
 - 6.2.3. Francia
 - 6.2.4. Italia
 - 6.2.5. Países Bajos
 - 6.2.6. Reino Unido
 - 6.3. La persistencia de situaciones de doble imposición entre España y los demás Estados miembros

7. Propuestas en el seno de la Unión Europea para eliminar la doble imposición en las sucesiones transfronterizas

- 7.1. Las iniciativas del año 2011: Recomendación (UE) 2011/856 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2011, relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones
- 7.2. El informe del grupo de expertos del año 2015 «Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals within the EU»

8. Conclusiones

Bibliografía

NOTA: Este trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de Investigación de Excelencia SEJ-7089 «Las sucesiones transfronterizas en la Unión Europea: problemas jurídicos y régimen fiscal (Proyecto SUCTRUE)», financiado por la Consejería de Economía, Innovación y Ciencia de la Junta de Andalucía (convocatoria 2011), del que es investigador principal Jesús Ramos Prieto. La investigación fue completada durante la estancia realizada en el Instituto de Estudios Fiscales bajo el amparo de dicho proyecto. Mi agradecimiento más sincero a la Dra. Cristina García-Herrera Blanco, al Dr. Álvaro del Blanco García y a Dña. Petra Pacheco Fuentes por su inestimable ayuda y abrumadora hospitalidad.

1. JUSTIFICACIÓN Y DELIMITACIÓN DEL ESTUDIO

Existen pocos impuestos que hayan estado más expuestos a los vaivenes de la opinión pública en España que el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD). En los últimos años especialmente, el impuesto con peor prensa de nuestro sistema tributario ha sido objeto de furibundas campañas que promueven su eliminación o, al menos, su reforma en profundidad.

Tienen mucho que ver las clamorosas diferencias entre comunidades autónomas, fruto del ejercicio (¿legítimo?) de las competencias normativas cedidas a partir del año 1996 y los elevados tipos que configuran un impuesto muy agresivo con la capacidad económica gravada. El resultado no son solo los indeseables agravios comparativos entre ciudadanos de diferentes regiones, sino el desplazamiento de inversiones y personas a aquellas comunidades con mayores beneficios fiscales.

Al margen de posicionarnos claramente a favor de cambios importantes en el impuesto (que no su eliminación) en la línea que viene apuntando la doctrina, en este trabajo nos vamos a centrar en la problemática fiscal generada por aquellas sucesiones con un componente internacional, las denominadas sucesiones transfronterizas, más concretamente, aquellas circunscritas al ámbito de la Unión Europea (UE).

Como se han ocupado de resaltar varios trabajos y documentos oficiales, la importancia cuantitativa de los impuestos sobre sucesiones respecto al total de la recaudación tributaria en la UE apenas alcanza el 0,5 %¹. No obstante, la concentración de este gravamen en un número limitado de sujetos cada año intensifica su potencial distorsionador, especialmente en situaciones transfronterizas.

La preocupación de la UE por esta materia, a la que ha dedicado ya diferentes iniciativas, estriba en la existencia de dos problemas fundamentales: la potencial discriminación de no residentes con vulneración de libertades fundamentales generadas por algunas normativas nacionales y los problemas de doble o incluso multiimposición provocados por la colisión de poderes tributarios de varios Estados miembros (EM) sin mecanismos efectivos para su corrección².

¹ MAISTO, G.: «General report», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *Death as a taxable event and its international ramification*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 95 b, International Fiscal Association, 2010, págs. 32-34; COPENHAGEN ECONOMICS: *Study on Inheritance Taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems of Double Inheritance Taxation in the EU*, 2011, pág. 12; Comunicación COM(2011) 864, «Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE», pág. 5.

² Tal y como advertía en el año 2012 el entonces comisario Algirdas Šemeta, justificando las iniciativas comunitarias contra esta doble imposición que analizaremos: «Inheritance taxes can, if applied by several member states simultaneously, quickly reach a very high level overall, even if no single member state involved applies a high level». ŠEMETA, A.: «EU Commission tackles IHT cross-border obstacles», *STEP Journal*, 2012, marzo, págs. 16-17.

1. JUSTIFICACIÓN Y DELIMITACIÓN DEL ESTUDIO

Existen pocos impuestos que hayan estado más expuestos a los vaivenes de la opinión pública en España que el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD). En los últimos años especialmente, el impuesto con peor prensa de nuestro sistema tributario ha sido objeto de furibundas campañas que promueven su eliminación o, al menos, su reforma en profundidad.

Tienen mucho que ver las clamorosas diferencias entre comunidades autónomas, fruto del ejercicio (¿legítimo?) de las competencias normativas cedidas a partir del año 1996 y los elevados tipos que configuran un impuesto muy agresivo con la capacidad económica gravada. El resultado no son solo los indeseables agravios comparativos entre ciudadanos de diferentes regiones, sino el desplazamiento de inversiones y personas a aquellas comunidades con mayores beneficios fiscales.

Al margen de posicionarnos claramente a favor de cambios importantes en el impuesto (que no su eliminación) en la línea que viene apuntando la doctrina, en este trabajo nos vamos a centrar en la problemática fiscal generada por aquellas sucesiones con un componente internacional, las denominadas sucesiones transfronterizas, más concretamente, aquellas circunscritas al ámbito de la Unión Europea (UE).

Como se han ocupado de resaltar varios trabajos y documentos oficiales, la importancia cuantitativa de los impuestos sobre sucesiones respecto al total de la recaudación tributaria en la UE apenas alcanza el 0,5 %¹. No obstante, la concentración de este gravamen en un número limitado de sujetos cada año intensifica su potencial distorsionador, especialmente en situaciones transfronterizas.

La preocupación de la UE por esta materia, a la que ha dedicado ya diferentes iniciativas, estriba en la existencia de dos problemas fundamentales: la potencial discriminación de no residentes con vulneración de libertades fundamentales generadas por algunas normativas nacionales y los problemas de doble o incluso multiimposición provocados por la colisión de poderes tributarios de varios Estados miembros (EM) sin mecanismos efectivos para su corrección².

¹ MAISTO, G.: «General report», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *Death as a taxable event and its international ramification*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 95 b, International Fiscal Association, 2010, págs. 32-34; COPENHAGUEN ECONOMICS: *Study on Inheritance Taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems of Double Inheritance Taxation in the EU*, 2011, pág. 12; Comunicación COM(2011) 864, «Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE», pág. 5.

² Tal y como advertía en el año 2012 el entonces comisario Algirdas Šemeta, justificando las iniciativas comunitarias contra esta doble imposición que analizaremos: «Inheritance taxes can, if applied by several member states simultaneously, quickly reach a very high level overall, even if no single member state involved applies a high level». ŠEMETA, A.: «EU Commission tackles IHT cross-border obstacles», *STEP Journal*, 2012, marzo, págs. 16-17.

En materia de no discriminación, la Comisión ha desarrollado en los últimos 15 años una intensa actividad denunciando aquellos elementos de las normativas nacionales que podían vulnerar las libertades fundamentales. Como resultado de este esfuerzo, son varios los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), que ha creado una consolidada jurisprudencia que ha condenado a los EM infractores, casos a los que hay que sumar aquellos en que los EM han modificado su normativa en fases preliminares del proceso de denuncia.

El principal «pero» que podemos poner a esta jurisprudencia es, a su vez, tal vez no por casualidad, el segundo problema principal que afrontan las sucesiones europeas con elementos transfronterizos: las situaciones de doble imposición. Así es, el TJUE, siguiendo una línea jurisprudencial que enjuiciamos errónea, ha considerado que no le corresponde valorar los problemas surgidos por la posible doble imposición en materia sucesoria generada por el ejercicio en paralelo de dos poderes tributarios (STJUE de 12 de febrero de 2009, caso *Block*, asunto C-67/08 –NFJ031324–).

España ha sido y es protagonista en ambos frentes, no discriminación y doble imposición. En relación con el primero, es sabido por todos que España fue condenada por el TJUE en su archiconocida Sentencia de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12 –NFJ054901–) por impedir a los no residentes acceder a los beneficios recogidos en las normas autonómicas³.

En materia de doble imposición, el papel de España es aún más relevante. En primer lugar, era uno de los dos EM implicados, junto con Alemania, en el citado caso *Block* en el que el TJUE admitió que la inexistencia de mecanismos para corregir la doble imposición en Alemania de bienes ya gravados en España no era incompatible con el derecho de la UE. Además, a pesar de las disparidades regionales, seguimos siendo un Estado con un ISD elevado respecto a la media de la Unión, hecho que incrementa el impacto de las situaciones de doble imposición. Lo que es más importante: España es un destino frecuente de residentes con elevados recursos de otros EM (la mayoría de ellos, con sus propios impuestos sobre sucesiones), y de avanzada edad, que deciden pasar en mejores condiciones sus últimos años de vida y realizan importantes inversiones⁴. A todo ello le debemos sumar que España emplea un punto de conexión diferente a la mayoría de los Estados de nuestro entorno y que apenas contamos con tres convenios, con limitaciones propias además, para evitar la doble imposición en materia de sucesiones (Francia, Grecia y Suecia). El resultado es un *cóctel explosivo* que nos sitúa en el epicentro de un gran número de situaciones de doble imposición en las sucesiones transfronterizas en la UE.

Por todos estos factores, consideramos oportuno dedicar un estudio en profundidad a estas situaciones con especial atención al papel de España, exponiendo la problemática actual, exami-

³ Esta sentencia ha hecho correr ríos de tinta en nuestra doctrina y no vamos a ahondar en ella más allá de esta breve mención. No obstante, es un claro ejemplo de que las propias situaciones de doble imposición en España estarán claramente condicionadas por la normativa autonómica a la que se vincule la sujeción por obligación real.

⁴ COPENHAGUEN ECONOMICS, *op. cit.*, pág. 12.

nando los mecanismos existentes para su corrección y valorando las propuestas para su eliminación desde la doctrina y las instituciones europeas.

2. LAS SUCESIONES TRANSFRONTERIZAS EN LA UNIÓN EUROPEA

Antes de profundizar en los problemas concretos de doble imposición, consideramos oportuno delimitar el propio concepto de sucesión transfronteriza. Una sucesión recibirá el apelativo de transfronteriza cuando, en atención a los diferentes puntos de conexión que emplean los EM, podamos entender que existen personas (causante o causahabiente) o bienes y derechos de la herencia vinculados a diferentes EM.

Desde un punto de vista cuantitativo, estamos ante un fenómeno de importancia relativa, pero con una tendencia claramente creciente en el contexto de la UE. Tal y como advierten los documentos de la Comisión, la eliminación de fronteras físicas entre los EM y la consagración de las libertades comunitarias ha propiciado que aproximadamente 15 millones de ciudadanos residan en un EM diferente al de su nacimiento. Más allá de estos traslados de residencia permanentes, el número de ciudadanos de la UE con bienes inmuebles (principalmente, segundas residencias) también va en aumento. A la vista de estos números y del carácter inevitable de la muerte, el número de sucesiones transfronterizas en la UE no puede hacer sino incrementar. Según diferentes estimaciones, algunas de la propia Comisión Europea, actualmente podemos superar las 500.000 sucesiones transfronterizas anuales dentro de la UE⁵.

En un plano jurídico, las sucesiones transfronterizas plantean dos cuestiones fundamentales: la primera es determinar la ley sucesoria que se aplicará para regular los aspectos «jurídico-privados» de la misma. La publicación del Reglamento (UE) n.º 650/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de julio de 2012, soluciona gran parte de los problemas provocados por la falta de armonización de las normativas nacionales⁶. La segunda es practicar las liquidaciones tributarias correspondientes en función de las figuras impositivas que gravan la transferencia de patrimonio a los causahabientes. Cuando varios Estados aplican simultáneamente su poder tributario sobre una misma herencia pueden producirse situaciones de doble imposición. La eficiencia de los me-

⁵ Ya en el año 2009, el documento de trabajo de los servicios de la Comisión que acompañaba a la propuesta del que sería posteriormente el Reglamento (UE) n.º 650/2012 (COM(2009) 154 final) (SEC(2009) 410) cifró en 450.000 las sucesiones transfronterizas anuales estimando que entre un 9 y un 10% de las herencias tienen un componente transfronterizo. Dado que el número de muertes se situó en el año 2015 en 5,2 millones, las sucesiones se habrán incrementado en una proporción similar, máxime ante el incremento en la movilidad de los ciudadanos.

⁶ Reglamento (UE) n.º 650/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de julio de 2012, relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones, a la aceptación y la ejecución de los documentos públicos en materia de sucesiones *mortis causa* y a la creación de un certificado sucesorio europeo. Este reglamento ofrece una regulación completa de las sucesiones internacionales y se ocupa de tres pilares fundamentales: competencia judicial internacional, ley aplicable, y reconocimiento y ejecución de las resoluciones extranjeras.

canismos para su eliminación conecta directamente con el funcionamiento de un mercado interior de personas, objetivo fundamental para la construcción de un espacio común de convivencia.

Con el propósito de ser concisos en este estudio vamos a centrarnos exclusivamente en los impuestos sobre sucesiones en la UE, en sus distintos formatos, obviando los impuestos sobre las transmisiones gratuitas *inter vivos*⁷. Antes de examinar cómo se genera la doble imposición en estas sucesiones, vamos a realizar unos breves apuntes sobre el propio concepto de doble imposición.

3. LA DOBLE IMPOSICIÓN EN LAS SUCESIONES TRANSFRONTERIZAS

Brevemente, pasamos a situar el concepto de doble imposición internacional del que partiremos en este trabajo, con especial atención a la posición de la UE respecto a la incidencia de este fenómeno en las sucesiones transfronterizas.

3.1. LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN MATERIA SUCESORIA

Entendemos que existe doble imposición internacional, en palabras de SAINZ DE BUJANDA, «cuando el mismo presupuesto de hecho da lugar a obligaciones tributarias en varios Estados, por el mismo o análogo título y por el mismo periodo o evento»⁸. Dentro de este concepto debemos separar, a su vez, la doble imposición jurídica de la económica.

En el primer caso, una misma persona es gravada por una misma capacidad económica en diferentes Estados; en el segundo, en cambio, varias personas son gravadas en diferentes Estados por la misma capacidad objeto de gravamen. Nuestro estudio se centrará en la doble imposición jurídica provocada en la persona del heredero (o legatario o cualquier figura equivalente que recibe bienes o derechos por vía sucesoria en los diferentes ordenamientos jurídicos). A este respecto corresponde situar las características particulares de la doble imposición en las sucesiones transfronterizas.

Un primer problema puede ser la diferente concepción de los tributos sobre las sucesiones, algunos de los cuales tienen como sujeto pasivo el patrimonio del causante, como sucede en el

⁷ Eliminar de la ecuación de la doble imposición los impuestos sobre transmisiones gratuitas *inter vivos* (donaciones) puede resultar en principio un tanto artificial; de hecho, el propio modelo de convenio de la OCDE de 1982 para evitar la doble imposición en este campo tiene como título «Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts». No obstante, dado el espectro limitado del trabajo, exigiría un análisis que nos impediría profundizar en los elementos propios de las sucesiones; además, en el seno de la UE, el foco se ha situado sobre las herencias. Igualmente, con afán de simplificar, hablaremos en adelante de herederos en lugar de causahabientes para aglutinar a todos aquellos que perciben elementos del caudal hereditario y nos referiremos a los bienes de la herencia en general, a pesar de que estas pueden estar integradas por bienes y derechos de todo tipo.

⁸ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de derecho financiero*, 10.^a ed., Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1993, pág. 57.

Reino Unido, mientras que en la mayoría de los Estados, el sujeto pasivo son los herederos o legatarios. ¿Entenderíamos entonces que no existe una concurrencia de sujetos gravados y que no existe doble imposición? Realmente es una cuestión que se dilucida en el ámbito interno de cada Estado en atención a su propia concepción de los mecanismos para corregir la doble imposición⁹. A nuestro modo de ver, resulta evidente que un gravamen sobre la masa que posteriormente se repite en los herederos constituye una doble imposición.

El otro problema lógico en un contexto internacional es la diferente naturaleza de los tributos que gravan las sucesiones¹⁰. ¿Qué debe entenderse por un tributo análogo? Al respecto, debemos mantener una concepción amplia en materia de sucesiones dado que no existe entre los EM la proximidad entre figuras que sí existe en materia de impuestos sobre la renta o sobre sociedades. Dentro de esta analogía, por tanto, debemos entender incluidos aquellos tributos cuyo hecho imponible esté vinculado a la sucesión por causa de muerte¹¹.

Como podremos comprobar, las dos formas principales de doble imposición jurídica están conectadas con la interferencia entre los criterios o puntos de conexión elegidos por los Estados para gravar las sucesiones. En primer lugar, se produce una doble imposición jurídica «universal o ilimitada» cuando dos Estados aplican simultáneamente el gravamen universal sobre todos los bienes de una misma herencia por entender ambos que se cumple el criterio de conexión necesario. Por otro lado, existirá una doble imposición jurídica «limitada» por la coincidencia del poder de imposición universal de un Estado (el de residencia del heredero en el caso de España, el de residencia del causante en la mayoría) con un gravamen de carácter territorial (*situs*) circunscrito a los bienes o derechos situados en el territorio de otro Estado sin vinculación personal con la herencia¹².

⁹ De cualquier forma, debemos entender en un plano teórico que en este caso existiría doble imposición dado que, al gravar el caudal relicto, los propios herederos se ven directamente afectados por el menor valor de la porción hereditaria. Debemos considerar que existe identidad en el supuesto de hecho gravado y, por tanto, deben activarse los mecanismos para su corrección.

¹⁰ Como advertimos anteriormente, no vamos a examinar los posibles efectos de doble imposición ocasionados por confluencia de un nuevo gravamen con ocasión de la muerte sobre donaciones vinculadas a la herencia que pudieron tributar o no en su momento. En Francia, por ejemplo, las donaciones realizadas en los seis años anteriores a la herencia se incluyen en el caudal hereditario si no tributaron como donación por aplicarse algún beneficio fiscal. En el caso de España, el artículo 30 de la Ley 29/1987 prevé la acumulación de donaciones al caudal hereditario cuando el donatario suceda al donante en un plazo de cuatro años desde la donación a efectos del cálculo del tipo correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas.

¹¹ Al respecto, el modelo de convenio de la OCDE de 1982 indica en su artículo 2 que quedan cubiertos bajo el convenio todos los impuestos aplicados por un Estado o sus subdivisiones territoriales independientemente de la manera en que sean exigidos. Incluye en este elenco los que gravan el corpus de la herencia, los que gravan las transferencias de bienes hereditarios o las donaciones *mortis causa*. A pesar de esta flexibilidad, por seguridad jurídica el modelo propone en el artículo 2.3 un catálogo de impuestos incluidos en el marco del convenio.

¹² NAVEZ, E.-J.: «La doublé imposition internationale et les méthodes d'évitement», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *La fiscalité des successions et des donations internationales*, Bruselas, Bruylant, 2011, págs. 34-35.

3.2. LA POSICIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA EN RELACIÓN CON LA DOBLE IMPOSICIÓN

La posición de la UE en materia de doble imposición, a pesar de haber sido señalado como uno de los mayores problemas en la construcción del mercado interior y en el ejercicio de la libre circulación de personas¹³, está marcada por la laxa jurisprudencia del TJUE respecto a su obligada eliminación. En un primer momento, en la Sentencia del caso *Gilly* (12 de mayo de 1998, asunto C-336/96 –NFJ006196–), el TJUE ya admitió que los EM podían determinar libremente las reglas de distribución de la potestad impositiva en la negociación de sus convenios de doble imposición (CDI) y que las situaciones de discriminación, de doble imposición u obstáculos a las libertades fundamentales, fruto de los mismos, no serían necesariamente incompatibles con el derecho de la Unión.

Una década después, en el ámbito específico de los impuestos sobre sucesiones, mantuvo esta misma posición en la Sentencia del caso *Block* (12 de febrero de 2009, asunto C-67/08), declarando la compatibilidad con la libre circulación de capitales de una normativa nacional (como la alemana) que no preveía mecanismos para evitar la doble imposición provocada por la colisión de poderes impositivos (con España en este caso) en una herencia transfronteriza.

En definitiva, los Estados tienen libertad para configurar los criterios de conexión para exigir los impuestos sobre sucesiones y, al hacerlo, no están obligados a adaptar sus sistemas a los de los demás Estados, corrigiendo la doble (o multi) imposición que pueda surgir por el ejercicio en paralelo de sus potestades tributarias, independientemente del volumen de esta superposición impositiva¹⁴. Es evidente que esta postura supone un claro obstáculo para que las instituciones europeas puedan imponer a los Estados medidas correctoras de la doble imposición¹⁵.

4. ¿QUÉ PROVOCA LAS SITUACIONES DE DOBLE IMPOSICIÓN EN EL ÁMBITO SUCESORIO?

Como premisa de partida, existirá doble imposición internacional cuando dos jurisdicciones pretenden ejercer al mismo tiempo su poder tributario sobre una misma materia imponible.

¹³ A pesar de la desaparición del artículo 293 del TCE, relativo a la eliminación de la doble imposición en el actual Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), consideramos que siguen teniendo plena vigencia las palabras del abogado general Ruiz-Jarabo Colomer en las conclusiones al caso *D* (asunto C-376/03, párr. 87): «la circunstancia de que un hecho imponible sea susceptible de gravarse dos veces constituye el más serio obstáculo para que los sujetos de derecho y sus capitales trasciendan las fronteras interiores».

¹⁴ La propia abogada general Kokkot, en las conclusiones al caso *Geurts-Vogten* (asunto C-464/05, nota al pie 37), se plantea cuál sería la postura del TJUE ante una situación de flagrante sobreimposición, dado que realmente nunca ha entrado a valorar el impacto concreto de la doble imposición provocada por el ejercicio en paralelo de dos poderes tributarios y si está podría resultar contraria al derecho de la UE.

¹⁵ MARTÍN ROMÁN, J. y BLANCO GARCÍA, A. DEL: «Los problemas de las sucesiones transfronterizas en Europa», *Crónica Tributaria*, núm. 151, 2014, pág. 124.

Por tanto, solo estarán implicados en situaciones de doble imposición aquellos Estados que de un modo u otro mantienen un gravamen sobre las herencias.

4.1. LA SITUACIÓN DE LOS IMPUESTOS SUCESORIOS EN LA UNIÓN EUROPEA

En la UE no existe la más mínima armonización entre los impuestos sobre sucesiones de los EM aunque sí se puede observar en los últimos años una cierta tendencia hacia su reducción o incluso derogación¹⁶. Como resultado de ello, actualmente existen nada menos que diez EM que no imponen ningún impuesto sobre las sucesiones¹⁷. Entre los restantes EM que tienen estos impuestos en vigor, solo en nueve tiene carácter progresivo y con verdadero potencial recaudatorio¹⁸. En el resto, nos encontramos ante impuestos residuales de escaso importe. Ante este panorama, es evidente que los problemas de doble imposición se concentran en esos nueve Estados y en especial entre aquellos en los que existe un importante flujo de ciudadanos que cambian su residencia¹⁹.

Con el fin de resultar sintéticos y que el trabajo pueda, dentro de sus limitaciones de espacio, profundizar en las situaciones de doble imposición más importantes, nos vamos a centrar en el análisis de siete EM representativos conforme a tres factores relevantes: la población, la existencia de gravámenes sobre las herencias y, por último, los especiales vínculos económicos y migratorios con España. Los Estados elegidos son: Bélgica, Francia, Reino Unido²⁰, Países Bajos, Alemania, Italia y, por supuesto, España.

¹⁶ MAISTO, G.: «General report», *op. cit.*, págs. 28-29. La Comunicación COM(2011) 864 final, de 15 de diciembre de 2011, de la Comisión, «Tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU» (pág. 3), ya señalaba dos motivos que podían haber influido en este descenso de la presión fiscal sobre las herencias: la elusión practicada por los grandes patrimonios que hacía recaer en la práctica el gravamen sobre las clases medias y la percepción de que se incurre en una injusta doble imposición al gravar, con ocasión de su obligada transmisión por causa de muerte, una riqueza que ya fue gravada en vida del causante.

¹⁷ Es el caso de Austria, Chipre, Estonia, Letonia, Malta, Rumanía, Eslovaquia, Suecia, la República Checa y Portugal. La derogación del impuesto en Portugal en el año 2004 provocó de hecho un incremento significativo de las inversiones inmobiliarias como estrategia de planificación sucesoria. *Vid.* FERNANDES FERREIRA, R. M. y RESPICIO GONÇALVES, M.: «Portugal», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *op. cit.*, pág. 643.

¹⁸ Así sucede en Alemania, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Irlanda, Luxemburgo, Países Bajos, el Reino Unido y España.

¹⁹ Como advertimos anteriormente, España, con uno de los impuestos más elevados de la UE y como gran destino de retirada de ciudadanos de otros EM, aparece así como el coprotagonista en un gran número de sucesiones transfronterizas con potenciales situaciones de doble imposición.

²⁰ Los efectos del *brexit* no harán sino incrementar los problemas en las sucesiones transfronterizas, por lo que, aunque dejará de forma parte de la UE, consideramos oportuno realizar el análisis del Reino Unido por los importantes vínculos con España.

4.2. LOS CRITERIOS DE CONEXIÓN EN LOS IMPUESTOS SUCESORIOS

El primer problema, como apuntamos anteriormente, es que los EM emplean generalmente dos criterios de forma simultánea para vincular las herencias a su poder tributario: uno, personal (residencia, domicilio, nacionalidad, etc.), que abarca la totalidad de los bienes y derechos independientemente de su localización (*unlimited tax liability*), y otro, territorial, conforme al cual solo se gravan los bienes o derechos situados en su territorio (*situs*) cuando no existe sujeción personal²¹.

La coexistencia de estos criterios provoca la situación de doble imposición más frecuente: cuando un Estado grava la totalidad de los bienes y derechos de una herencia o del heredero conforme al criterio personal y aquel donde están situados algunos de los bienes o derechos grava estos paralelamente conforme al criterio territorial²². Eso sí, tal vez por ser el problema de doble imposición más frecuente, es el que tiene mecanismos de corrección más eficientes, como podremos comprobar²³.

En el caso de los EM seleccionados para nuestro estudio, todos, a excepción de los Países Bajos, que no aplica el criterio territorial, emplean simultáneamente ambos puntos de conexión (véase **cuadro 1**). En la práctica, por tanto, son muy frecuentes las situaciones cruzadas de doble imposición por esta coexistencia de criterios²⁴.

Otra forma posible de doble imposición es la provocada cuando dos EM consideran, por aplicación de sus respectivos criterios de conexión, que una herencia está sujeta de forma universal en ambos. Esta es, sin duda, la colisión más grave, al provocar la citada doble imposición «universal» o ilimitada, y tiene como origen principal el empleo por algunos EM, simultáneamente a la residencia del causante, de un criterio de conexión amplio que también abarca al heredero (el caso de Alemania o Francia) o la aplicación de reglas de extensión de la conexión personal (*deemed residence* o *domicile*) a sus nacionales después de haberse trasladado a otro EM (Alemania, Países Bajos o Reino Unido)²⁵.

²¹ Realidad advertida hace ya cuarenta años por ARCO RUETE, L. DEL: *Doble imposición internacional y derecho tributario español*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 1977, pág. 48.

²² COPENHAGEN ECONOMICS, *op. cit.*, pág. 9.

²³ NAVEZ, E.-J., *op. cit.*, págs. 30-31.

²⁴ El estudio de Copenhagen Economics estimaba ya en el año 2010 entre 32.500 y 44.000 las sucesiones anuales en la UE con inmuebles en otros Estados miembros, situación que podría desembocar en este supuesto de doble imposición.

²⁵ También es posible que los matices en la definición de los propios conceptos de residencia y domicilio en cada EM puedan provocar esta colisión, al entender dos EM que un mismo causante o heredero es residente o tiene su domicilio en ambos. Igualmente, las diferentes reglas de localización de bienes y derechos pueden provocar también que dos EM consideren simultáneamente que un bien o derecho está situado en su territorio. Esta situación es especialmente frecuente respecto a los bienes intangibles, los depósitos bancarios o las acciones representativas de sociedades cuyo principal activo son bienes inmuebles. COPENHAGEN ECONOMICS, *op. cit.*, pág. 37.

Cuadro 1. Criterios de conexión en los EM

EM	Criterio de conexión personal	Criterio territorial
Alemania	Residencia y domicilio del causante y de los herederos (1)	Sí
Bélgica	Residencia del causante (2)	Solo inmuebles (3)
España	Residencia de los herederos (4)	Sí
Francia	Domicilio del causante y de los herederos (5)	Sí
Italia	Residencia del causante (6)	Sí
Países Bajos	Residencia o nacionalidad del causante (7)	No (8)
Reino Unido	Domicilio del causante (9)	Sí

(1) Alemania es el Estado que aplica un criterio de sujeción personal más amplio provocando la tributación mundial por todos los bienes y derechos en las herencias cuyo causante tuvieran su residencia o domicilio en Alemania y, asimismo, sobre los bienes y derechos recibidos por herederos que tengan su residencia o domicilio en Alemania. Conforme al derecho alemán, se entiende por residencia la posesión de una vivienda (o parte de la misma) con vocación de mantenerla y utilizarla, incluso una segunda residencia; es decir, este concepto de residencia es independiente del tiempo de las estancias efectivas. El domicilio, en cambio, puede asimilarse más a la residencia fiscal habitual ya que hace mención a la estancia en Alemania por un periodo superior a seis meses. *Vid.* WATRIN, C.: «Germany», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *op. cit.*, págs. 394-395. No solo eso, Alemania aplica también una cláusula antiabuso (*deemed residence*) que extiende la aplicación de la legislación alemana durante cinco años a sus nacionales después de abandonar la residencia en Alemania. Este plazo será ampliable hasta diez años si en los diez años anteriores durante al menos cinco años estaban sujetos a tributación universal en Alemania y ahora son residentes en un territorio con una tributación inferior a dos tercios de la alemana o no son residentes en ningún territorio. *Vid.* MOLL, H. y RAVENTÓS CALVO, S.: «Case Study: On Possible Double Taxation and Other Problems affecting the Free Movement of Persons and Capital within Europe resulting from Inheritance Tax, illustrated by the Example Germany/Spain», *European Taxation*, 2009, pág. 453.

(2) Artículos 1 y 15 del *Codes des droits de succession*. Aunque de forma literal el artículo 1 habla de *domicile*, para entender quiénes son los *habitant du Royaume* (habitantes del Reino) sujetos, en la práctica estamos ante un concepto similar al de residencia fiscal empleado para los impuestos sobre la renta y en el derecho de la UE. MAGNUS, F. y NAVEZ, E.-J.: «La répartition du pouvoir d'imposition des donations et des successions transfrontalières. Articulation des principes internationaux, communautaires et belges», *Revue du Notariat Belge*, núm. 1, 2010, pág. 10. No debe confundirse así con el concepto de domicilio en el *Common Law*.

(3) Artículo 18 del *Codes des droits de succession*. Solo serán gravados los bienes inmuebles que el difunto tuviera en Bélgica.

(4) Artículo 6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD.

(5) Artículo 750 ter del *Code général des impôts*. Hasta el año 1999 solo se aplicaba como criterio el domicilio del causante pero, desde entonces, se ha extendido también la sujeción personal al domicilio de los herederos (cuando el causante no tenga domicilio en Francia) aunque con una importante condición: siempre y cuando tuvieran su domicilio en Francia al menos seis de los diez años anteriores a la herencia. *Vid.* LACOURT, A.: «La fiscalité des donations et des successions en droit français. Lignes directrices», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *op. cit.*, pág. 307. El domicilio fiscal viene definido en el artículo 4 B del propio *Code général des impôts* en términos muy similares al de residencia fiscal en nuestra normativa interna.

(6) Artículo 2 del *Decreto legislativo de 31 de ottobre de 1990*, n. 346, *testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni*.

(7) La residencia en el derecho holandés se determina conforme a un conjunto de hechos y circunstancias y no de forma taxativa, de modo que no existe una definición concreta del concepto. Entre los elementos «de hecho» que serán tenidos en cuenta para configurar la residencia, la jurisprudencia destaca, entre otros, la existencia de una vivienda permanente, el lugar de trabajo, la residencia de la familia, el lugar donde los niños van al colegio, o la nacionalidad. RICHELLE, F. M. y SONNEVELDT, F.: «Netherlands»,

.../...

.../...

en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *op. cit.*, págs. 568-569. En relación con los nacionales holandeses que, en principio, dejan de ser residentes, se aplica un concepto de residencia extendida o presunta (*deemed residence*), conforme al cual, su sucesión seguirá estando sujeta en los Países Bajos si en el momento del fallecimiento sigue siendo nacional holandés y han transcurrido menos de diez años desde su salida.

- (8) De forma totalmente excepcional en el marco comparado, los Países Bajos, desde el año 2010, no gravan las adquisiciones hereditarias de bienes situados en su territorio cuando el causante no sea residente.
- (9) El concepto de domicilio propio del *Common Law* adquiere especial relevancia en el ámbito del *inheritance tax* en el Reino Unido. En principio, debemos entender por domicilio de elección el lugar de vivienda habitual (*permanent home*), lo que plantea especiales problemas interpretativos por su colisión con el concepto de residencia más propio del *Civil Law*. Por poner un ejemplo, dado que los británicos deben tener un domicilio (y solo uno), si se trasladan al extranjero, pero no cambian su domicilio, seguirán teniendo el Reino Unido como su domicilio de nacimiento. El aspecto más importante por los problemas que genera es el *deemed domicile* o domicilio presunto, que, conforme al artículo 267 (1) del *Inheritance Tax Act*, extiende la sujeción al *inheritance tax* a dos situaciones. La primera, a aquel que hubiera perdido su condición de domiciliado en el Reino Unido en los tres años inmediatamente anteriores, con el claro propósito de retrasar los posibles efectos del cambio de domicilio. La segunda, aquel que hubiera tenido la condición de residente en el Reino Unido (una concepción amplia conforme al *Common Law*), al menos, diecisiete de los últimos veinte años fiscales. Con esta última presunción quedan gravadas sucesiones de sujetos que, a pesar de no tener su domicilio en el Reino Unido, tienen vínculos de residencia con el país durante muchos años. Vid. ARRANZ DE ANDRÉS, C.: «El elemento internacional o transfronterizo en las sucesiones mortis causa. Una mirada al caso británico», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2015. Un aspecto importante es que desde abril de 2013 los esposos pueden elegir el domicilio británico si su cónyuge llevara domiciliado al menos siete años en el Reino Unido en el momento de realizar la elección (también en caso de fallecimiento).

Fuente: elaboración propia a partir de normativas nacionales y la bibliografía indicada.

Como podemos comprobar en el cuadro, el caso de España es particular (casi demencial), pues mantenemos un punto de conexión personal (residencia de los herederos) totalmente inverso al resto de EM. Esta circunstancia va a provocar en multitud de ocasiones una doble imposición «universal» de la sucesión cuando el heredero resida en España y el causante en otro EM.

En el **cuadro 2** a continuación realizamos una explicación sintética de estas posibles situaciones de doble imposición partiendo de una serie de premisas²⁶.

²⁶ 1. En las herencias sintetizadas en el cuadro entenderemos que, o bien el causante, o bien, los herederos tienen vínculo personal con España (residencia en este caso) y, a su vez, con otro EM, entendiendo que se cumple también el criterio personal respectivo (residencia o domicilio). Dado el carácter sintético del cuadro no podemos contemplar la situación en que causante y heredero residen a su vez en un mismo EM y, a su vez, alguno de ellos en otro EM. En cambio, sí consideramos posible que los dos EM entiendan a la vez que se cumple el mismo criterio de conexión (residencia del causante, por ejemplo) en ambos.

2. Dado el carácter bilateral del cuadro, no contemplamos la posibilidad de que varios EM aprecien que una persona tiene vínculos simultáneos con todos ellos. Un ejemplo podría ser un nacional holandés (sujeto por aplicación de su regla de *deemed residence*) que ha desarrollado su vida en el Reino Unido donde tiene su domicilio pero que actualmente residía en Bélgica, donde ha fallecido. Los tres Estados gravarán la herencia en su totalidad por cumplirse el vínculo personal con el causante y, en el caso de que el heredero esté en España, la colisión sería a cuatro bandas.

3. No examinamos con carácter general las situaciones de doble imposición provocadas por aplicación del gravamen territorial y el gravamen universal de forma simultánea. Solo advertimos de la tributación territorial (obligación real) en aquellas situaciones en las que potencialmente ninguno de los dos EM gravaría la herencia de forma universal.

Cuadro 2. Estado que gravará la sucesión en función de los vínculos personales con causante y herederos. Sucesiones entre España y otro EM

EM de residencia		Reino Unido		Alemania		Francia	
		Causante	Heredero	Causante	Heredero	Causante	Heredero
España	Causante	Reino Unido	Obligación real cada EM	Alemania	Alemania	Francia	Francia
	Heredero	X_1	España	X_1	X_2	X_1	X_2

EM de residencia		Italia		Bélgica		Países Bajos	
		Causante	Heredero	Causante	Heredero	Causante	Heredero
España	Causante	Italia	Obligación real cada EM	Bélgica	Obligación real cada EM	Países Bajos	Obligación real solo España
	Heredero	X_1	España	X_1	España	X_1	España

Fuente: elaboración propia a partir de normativas nacionales y la bibliografía indicada.

El cuadro 2 se interpreta del siguiente modo:

- Las potenciales situaciones de doble imposición serán marcadas con una X ; no obstante, distinguiremos dos niveles. En el primero de ellos, señalado con X_1 , la doble imposición que se genera por el empleo de diferentes sujetos como vínculo de conexión (herederos en España, causante en otro EM), es el caso de doble imposición universal más habitual en las sucesiones transfronterizas en España. En cambio, marcaremos con X_2 las situaciones en las que la doble imposición potencial se produce porque ambos Estados consideran cumplido simultáneamente el mismo criterio de conexión personal (sucede con Francia y Alemania porque también emplean la residencia del heredero).
- De este modo, el primer recuadro (arriba a la izquierda), por ejemplo, describe una herencia en la que el causante sea residente en España y tenga a su vez su domicilio en el Reino Unido. En este caso, la herencia solo tributará por sujeción universal en el Reino Unido, no existiendo en principio doble imposición universal. En el recuadro inferior, en cambio, si un heredero reside en España y el causante tiene su domicilio en el Reino Unido, sí existirá doble imposición universal por la aplicación criterios de conexión sobre personas diferentes (X_1).

4.3. LOS PROBLEMAS DERIVADOS DE LA PARTICULARIDAD DE NUESTRO CRITERIO DE CONEXIÓN

De la información sintetizada en los cuadros podemos extraer, como primera conclusión, que uno de los pocos elementos comunes en la tributación de las sucesiones en la UE es que casi todos los EM emplean a la vez un criterio de conexión personal, con una clara vocación de atraer a la jurisdicción, conforme a un principio de sujeción fiscal ilimitada, todos los bienes o derechos de la herencia independientemente de su localización, y un criterio territorial, que grava en paralelo los bienes o derechos localizados en un territorio cuando no existe vinculación personal.

Igualmente, podemos comprobar que el principal núcleo de conflictos de doble imposición provocados en las sucesiones transfronterizas con España estriba en que somos el único EM de los analizados que emplea como único punto de conexión personal la residencia de los herederos (Francia y Alemania los simultanean con otros). Los demás EM examinados suelen tomar como referencia al causante tal y como está previsto en el artículo 1 del Modelo de Convenio de doble imposición sobre las sucesiones y donaciones de la OCDE que data del año 1982, cinco años antes a la aprobación de la Ley 29/1987. ¿Por qué España no se adaptó a dicho modelo empleando también la residencia del causante?

Es un misterio. La realidad es que el proyecto de ley de sucesiones y donaciones publicado en el Boletín Oficial del Congreso el 11 de enero de 1978 (dentro de los Pactos de la Moncloa) sí recogía en su artículo 2.1, como criterio de conexión personal, la residencia del causante²⁷. No solo eso, en su exposición de motivos admitía que este cambio respecto a la legislación española anterior (que empleaba la nacionalidad) suponía «un entronque, sin duda necesario, con la legislación extranjera más próxima y con lo ya pactado en los convenios suscritos por España para evitar la doble imposición».

Nueve años después, sin embargo, la exposición de motivos de la Ley 29/1987 copiaba y pegaba estas mismas palabras para hacer referencia a un criterio de conexión personal que, lejos de mantener la línea del modelo de la OCDE de 1982 y de los (pocos) CDI firmados por España²⁸, introducía el criterio inverso de la residencia de los herederos, lo que multiplicaría las colisiones entre ordenamientos.

En nuestra opinión, este severo defecto técnico puede tener su origen en la eliminación del artículo 2, sobre «Ámbito de aplicación territorial» del impuesto, tal y como se plasmaba en el

²⁷ Artículo 2.1. El impuesto se exigirá:

«a) En las adquisiciones *mortis causa*:

1.º Cuando el causante tuviera su residencia habitual en España, por las transmisiones de todos sus bienes y derechos, excepto los inmuebles situados en el extranjero».

²⁸ Por ejemplo, en el CDI con Francia, firmado en 1963 y publicado en el BOE en 1964, se identifica claramente como criterio de conexión principal el Estado en que el causante fuera residente en el momento de su muerte.

proyecto de 1978, en el que se hacía referencia a las situaciones en que España ejercería su poder tributario (criterio personal de residencia del causante y criterio real), y su sustitución por un precepto relativo exclusivamente a su «ámbito territorial», entendido este como espacio físico en el que se aplicará el impuesto, de ahí la referencia a los regímenes tributarios forales²⁹.

El artículo con los criterios de conexión se sustituye en la Ley 29/1987 por los artículos 6 y 7, en los que se introducen los conceptos de sujeción por obligación personal y real. Estos dos conceptos son propios de impuestos sobre la renta (base de separación entre el impuesto sobre la renta de las personas físicas [IRPF] y el impuesto sobre la renta de no residentes [IRNR] en nuestro sistema tributario), en los que la residencia del contribuyente es un elemento capital de distinción. En un impuesto sobre las herencias, en cambio, no tiene sentido tratar de forma diferente a los herederos, residentes y no residentes, pues la naturaleza instantánea del hecho imponible los coloca en situaciones plenamente equivalentes. De hecho, el punto de conexión interno en las sucesiones, a efectos de determinar la comunidad autónoma competente y la normativa aplicable, sí es la residencia del causante³⁰. ¿Fue esta decisión un cambio de última hora?

Desde luego, hasta 1982, momento en el que se aprobó el modelo de convenio de la OCDE, España mantuvo como punto de conexión ideal para las sucesiones transfronterizas la residencia del causante. No tendría sentido que en otro caso hubiera participado en la elaboración del mismo sin haber formulado reserva alguna respecto a esta materia. Japón, en cambio, que ya entonces aplicaba nuestro particular esquema de residencia del heredero, formuló una tajante reserva al artículo 1 del modelo en el que se incluía el domicilio del causante como criterio de conexión que se extendía «al conjunto de este modelo», al entender que le resultaba «extremadamente difícil conciliar el sistema fiscal japonés y el modelo de convenio en materia de sucesiones y donaciones».

Como hemos podido comprobar, este particular modo de entender las sucesiones expone a los residentes en España (potenciales herederos sujetos a obligación personal) a múltiples situaciones de doble imposición «universal» cuando el causante tenga vínculos personales con otros Estados y los herederos residan en España.

²⁹ Artículo 2.

«1. El ISD se exigirá en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económicos vigentes en los territorios históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los tratados o convenios internacionales.»

³⁰ Ley 22/2009. Artículo 32. Alcance de la cesión y puntos de conexión en el ISD.

«1. Se cede a la comunidad autónoma el rendimiento del ISD producido en su territorio.

2. Se considera producido en el territorio de una comunidad autónoma el rendimiento del ISD de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:

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.»

En un momento en el que el ISD parece estar abocado a una reforma (más que necesaria) resultaría fundamental para reducir los problemas de doble imposición en las sucesiones transfronterizas que España, de verdad, se adaptara a los criterios empleados en el modelo de la OCDE de 1982. Tal y como ha destacado ya el TJUE en varios pronunciamientos³¹, en un marco de falta de armonización, «no deja de ser razonable que los EM se inspiren en la práctica internacional y en el modelo de convenio elaborado por la OCDE», que ofrecen una nota de coherencia en el reparto del poder tributario entre los Estados que puede reducir las situaciones de doble imposición.

Además, desde un punto de vista recaudatorio, apostar por el nexo personal de los herederos para delimitar la aplicación del ISD está perjudicando claramente a España al no gravar (salvo los bienes y derechos localizados en España) las herencias del gran número de ciudadanos (alemanes, británicos, franceses, etc.) que se convierten en residentes españoles al trasladarse de forma permanente a España tras su jubilación³². ¿Es una estrategia para hacer más atractivo nuestro país como destino de un retiro dorado?

La aplicación del criterio de la sujeción personal de los herederos en España puede crear incluso situaciones de doble imposición cuando el causante resida en España, los herederos en EM que aplican únicamente el criterio de conexión con el causante y los bienes de la herencia estén en Estados que no aplican ISD o simplemente no aplican el criterio de sujeción real, como Países Bajos.

Al margen de estos conflictos concretos, España, tal y como señalamos antes, también está expuesta a la situación más habitual de doble imposición en las sucesiones transfronterizas en la UE: aquella en la cual un Estado aplica el criterio personal para gravar de forma universal los bienes y derechos de la herencia o de un heredero concreto y otro aplica un gravamen por obligación real sobre los bienes y derechos en su territorio.

Adicionalmente, siempre pueden surgir situaciones de doble imposición entre Estados que aplican *a priori* criterios de conexión similares por el diferente contenido que los conceptos de «residencia» o «domicilio» tienen en cada EM³³. De hecho, este problema no se circunscribe solo a estos dos conceptos, también pueden surgir situaciones de doble imposición por la inexistencia de una definición común de otros conceptos puramente civiles como «bienes muebles», «inmuebles» u «hogar permanente»³⁴.

³¹ Entre otras: Sentencia de 12 de mayo de 1998, caso *Gilly* (asunto C-336/96, apdo. 31) o Sentencia de 23 de febrero de 2006, caso *Van Hilten* (asunto C-513/03, apdo. 48).

³² España recibe dos tipos de emigración: uno, eje este-oeste (principalmente, rumanos) y otro, norte-sur, del que recibimos franceses, alemanes y británicos. A pesar de que el primero es más relevante en términos absolutos, desde el punto de vista de las sucesiones, el segundo fenómeno tiene mayor relevancia por el mayor volumen de riqueza de los ciudadanos, su edad más elevada y la existencia de ISD en sus respectivos Estados de origen.

³³ MAISTO, G.: «General report», *op. cit.*, pág. 39.

³⁴ DAFNOMILIS, V.: «A Comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-Border Inheritances. Part 1», *European Taxation*, 2015, noviembre, pág. 500.

Finalmente, no podemos olvidar que, al margen de los criterios de conexión, pueden existir situaciones de doble imposición provocadas por las reglas de extensión de la sujeción aplicadas en EM como Alemania, Reino Unido o Países Bajos.

Queda claro que la descoordinación entre los EM a la hora de aplicar su poder tributario sobre las herencias provoca situaciones potenciales de doble imposición. Como primera forma de eliminarla, examinaremos los CDI sobre la materia. En ausencia de los mismos, deberemos fiar su eliminación a los mecanismos unilaterales fijados por cada Estado en su legislación interna.

Sin afán de adelantar conclusiones al lector, lo cierto es que no deben sorprendernos las carencias que observaremos, tanto en los instrumentos convencionales como en los mecanismos unilaterales. Al fin y al cabo, son estas limitaciones, y sus consecuencias sobre el ejercicio de las libertades fundamentales, las que han impulsado la preocupación de la doctrina por la doble imposición y las propias iniciativas de la UE para su eliminación.

5. LOS MECANISMOS CONVENCIONALES PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Como punto de partida, es evidente que el escenario ideal para eludir el problema de doble imposición en las sucesiones transfronterizas es aquel en el que los Estados reparten sus poderes tributarios, generalmente, a través de acuerdos convencionales (a partir, por ejemplo, del citado modelo de la OCDE de 1982), de forma tal que la doble imposición ni siquiera llega a producirse³⁵. La realidad, en el caso de España en concreto, es que el número de convenios bilaterales (tan solo tres: Grecia, 1919; Francia, 1963 y Suecia, 1963) es tan reducido que apenas tiene incidencia sobre la eliminación de la doble imposición. La referencia principal en este ámbito es el vigente Modelo de Convenio de la OCDE de 1982 sobre las sucesiones y donaciones, por lo que vamos a examinar sus aspectos principales.

5.1. LOS INSTRUMENTOS CONVENCIONALES: EL MODELO OCDE 1982

En el seno de la Sociedad de Naciones surgieron varios proyectos con el propósito de evitar la doble imposición que podía resultar del conflicto entre el Estado de domicilio del causante y

³⁵ Como anécdota, es interesante destacar que la Sociedad de Naciones y la propia OCDE reconocen como primer acuerdo bilateral con el único fin de prevenir la doble imposición el celebrado entre el Reino Unido y Suiza (Cantón de Vaduz) en 1872, que tenía como objeto precisamente evitar la doble imposición en materia de sucesiones. Más concretamente, el Reino Unido trató de limitar los efectos del gravamen universal aplicado en Vaduz a los británicos con propiedades en el cantón, que impedía, incluso, mientras el impuesto no fuera pagado, el acceso a las propiedades en el propio cantón que eran embargadas. Con mayor detalle: JOGARAJAN, S.: «The conclusion and termination of the "First" double taxation treaty», *British Tax Review*, vol. 3, 2012, págs. 284 y ss.

el Estado de situación de los bienes³⁶. El testigo fue recogido posteriormente por la OCDE, que, tras la consolidación de los trabajos del Modelo de Convenio tributario de la OCDE sobre renta y patrimonio (1963), adoptó el 28 de junio de 1966 a través de su Comité Fiscal una Recomendación de modelo contra la doble imposición en materia de sucesiones, excluyendo en un primer momento las sucesiones³⁷. Los trabajos para adaptarlo a la posterior revisión del modelo de renta y patrimonio en 1977 derivaron en el vigente modelo de la OCDE de 1982³⁸, cuya mayor novedad respecto a la versión anterior es incluir también las sucesiones en su campo de aplicación³⁹.

Sin entrar en un examen detallado de cada uno de los preceptos de este modelo de la OCDE de 1982, sí que resulta oportuno señalar los elementos más importantes de su configuración y sus carencias.

La primera de ellas, tal vez la más grave, es el escaso número de CDI en materia sucesoria que se han elaborado bajo su influencia. En el seno de la UE en concreto, apenas existen 33 CDI bilaterales firmados entre los EM (de los 351 que cubrirían el abanico completo de posibilidades), muchos de ellos incluso anteriores al modelo⁴⁰.

El principal objetivo de este modelo de 1982, al igual que sucede con los CDI sobre renta y patrimonio, no es determinar el nivel de imposición de las sucesiones, sino establecer límites

³⁶ Ya en el año 1921, el Comité Financiero solicitó un informe sobre las consecuencias de la doble imposición a un grupo de economistas. En 1928, se celebró una reunión general de expertos gubernamentales que elaboró un informe con varios modelos de convenios, entre ellos, uno relativo a las sucesiones. Ya en este primer informe se apostaba por el domicilio del causante como criterio de conexión a la par que se preservaba el criterio de situación para aquellos elementos situados en un Estado en el que el causante no tenía su domicilio. Habría que esperar, no obstante, hasta 1943, en la Conferencia de México, para ver los dos primeros modelos de convenios para evitar la doble imposición internacionalmente reconocidos; uno, relativo a la imposición sobre la renta, y otro, sobre la imposición sucesoria. Posteriormente, el modelo, aún en el seno de la Sociedad de Naciones, fue levemente perfeccionado en la décima reunión del Comité Fiscal en Londres, en 1946. Para más detalles sobre esta fase embrionaria nos remitimos a: RIBES RIBES, A.: *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, EDERSA, 2003, págs. 111-113.

³⁷ OCDE: *Rapport du Comité fiscal de l'OCDE: Projet de convention de double imposition concernant les successions. Rapport du Comité fiscal de l'OCDE*, París, 1966.

³⁸ OCDE: *Rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE: Modèle de convention de double imposition concernant les successions et les donations*, París, 1983. Traducción al español por VILLA GIL, J. M. DE LA: *Modelo de Convenio de doble imposición sobre las sucesiones y donaciones (OCDE, 1982)*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 1985.

³⁹ Como advierte SÁNCHEZ JIMÉNEZ, la similitud entre ambos modelos permite incluso un examen conjunto, ya que el propio Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE asumía que con la revisión no se habían puesto en cuestión los principios y estructura del modelo de 1966. SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A.: *La doble imposición internacional en materia de sucesiones y donaciones*, Granada, Comares, 1991, pág. 86.

⁴⁰ De hecho, solo Francia con nueve y Suecia con diez tienen más de cinco CDI firmados con otros EM. En el caso de Suecia, además, parte de esos CDI están incluidos en un mismo convenio multilateral con los demás Estados nórdicos (Dinamarca y Finlandia). Es especialmente ilustrativo el desangelado cuadro sobre CDI en materia de sucesiones recogido en la última página de la COM(2011) 864 final, «Tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU», pág. 10.

a la soberanía de los Estados firmantes mediante una distribución equilibrada de su poder de imposición en función de la categoría de los bienes y derechos transmitidos por causa de herencia o donación con el fin de evitar las situaciones de doble imposición que pueden surgir en un contexto internacional⁴¹.

5.1.1. Ámbito de aplicación del convenio

El capítulo I recoge el ámbito de aplicación del convenio. En concreto, el artículo 1 delimita la aplicación a aquellas herencias o donaciones en las que el causante o donante tuviera su domicilio al momento de la muerte (o donación) en uno de los dos Estados contratantes. Esta noción de domicilio fiscal es desarrollada posteriormente en el artículo 4 del modelo, en cuyos comentarios se aclara que resulta equivalente a la «residencia» empleada en el artículo análogo del modelo de la OCDE sobre renta y patrimonio.

Igualmente, tal y como sucede en el modelo de la OCDE sobre renta y patrimonio, no existe una definición concreta de domicilio (residencia), sino una remisión abierta a las respectivas legislaciones nacionales⁴²; de este modo, la expresión puede abarcar tanto la residencia, como el domicilio, el lugar de dirección efectiva o cualquier otro criterio de sujeción similar empleado en cualquiera de los Estados firmantes. Dado que los Estados pueden emplear diferentes criterios personales (residencia frente a domicilio, por ejemplo), son frecuentes las situaciones de doble domicilio a la luz del modelo; un problema que se multiplica por las reglas de extensión de la residencia o domicilio presunto (*deemed domicile*) aplicadas por algunos Estados.

Para solucionar este conflicto, el modelo propone como *tie breaker rule* en caso de doble domicilio el criterio del vínculo personal más estrecho (mismo sistema empleado actualmente en el modelo de la OCDE de 2010), por este orden: vivienda permanente, centro de intereses vitales, morada y nacionalidad, empleando como último recurso la solución por mutuo acuerdo entre los Estados. Esta es posiblemente una de las principales ventajas de contar con un convenio bilateral, al eliminar las relativamente frecuentes situaciones de doble sujeción mundial por la colisión entre los puntos de conexión personales.

El artículo 2 del modelo indica los impuestos que se encuentran incluidos en el campo de aplicación del CDI, en concreto, «los impuestos sobre las sucesiones y sobre las donaciones exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales cualquiera que sea el sistema de exacción».

⁴¹ NAVEZ, E.-J.: «Les remèdes au défaut de coordination des législations nationales», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *op. cit.*, pág. 125.

⁴² «Artículo 4. A los efectos del presente convenio, la expresión "persona domiciliada en un Estado contratante" significa cualquier persona cuya sucesión o donación, en virtud de la legislación de este Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga».

El párrafo 2 del mismo artículo aclara que serán considerados impuestos sobre sucesiones todos aquellos exigidos por razón del fallecimiento⁴³, ya recaigan sobre la masa hereditaria, ya lo hagan sobre una de sus partes, así como los que incidan sobre la transmisión o graven las donaciones *mortis causa*. Aunque en el párrafo 3 se incluye una lista de impuestos incluidos, el párrafo 4 la extiende a todos aquellos de «naturaleza idéntica o análoga» que puedan entrar en vigor en el futuro. La interpretación de este precepto exige que se analice en particular el hecho imponible de los impuestos incluidos, la determinación de la base imponible y el momento de su devengo. Pueden existir impuestos exigidos generados por la muerte del causante que no graven en realidad el enriquecimiento del heredero o la transferencia del patrimonio⁴⁴.

En el caso de España, los tres CDI vigentes (Grecia, 1919; Francia, 1963 y Suecia, 1963) se firmaron con anterioridad a cualquiera de los modelos de la OCDE, por lo que no tenemos referencia para determinar qué impuestos se incluirían en este elenco al margen del ISD. A pesar de ello, lo cierto es que España formuló en su momento una observación y una reserva a este artículo 2. La observación estaba relacionada precisamente con que, en aquel entonces (1982), España consideraba que algunos de sus impuestos, a pesar de no entrar dentro de la definición del segundo párrafo del artículo 2, debían considerarse impuestos sobre las herencias. Dado que ninguno de los impuestos entonces vigentes lo está ahora, esta observación no puede ser trasladada a nuestros días.

En la actualidad, sí que puede surgir alguna duda en materia de sucesiones respecto a aquellos inmuebles que sean asimismo gravados por el impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), cuyo sujeto pasivo en las sucesiones es el causahabiente⁴⁵. La compleja configuración de este tributo, que pretende gravar la ganancia exógena vinculada a la urbanización de los terrenos, no debe ocultar el hecho de que es un gravamen sobre la ganancia de capital, naturaleza que el propio comentario al modelo de la OCDE de 1982 excluye del elenco de impuestos incluidos en este artículo 2⁴⁶.

⁴³ Aclara MAISTO que el paso de la expresión del modelo de 1966 *on the occasion of death* por la actual *by reason of death* supone un estrechamiento del abanico de impuestos, ya que, por ejemplo, impuestos de registro que pudieran devengarse por la transmisión de la propiedad *on occasion of death* no son propiamente provocados *by reason of death*, sino que se generan en cualquier transmisión. Vid. MAISTO, G.: «General report», *op. cit.*, pág. 46.

⁴⁴ *Ibid.*

⁴⁵ No existen otros gravámenes sobre la transmisión hereditaria, ya que la modalidad de documentos notariales actos jurídicos documentados (AJD) es incompatible con el ISD (art. 31.2 del RDleg. 1/1993). Sí que se incluirían, tal y como aclara el comentario al modelo, los impuestos pagados por todos aquellos bienes transferidos en vida del causante que, conforme a la legislación del Estado correspondiente, se añadan a la herencia. En nuestro ordenamiento, en virtud del principio de adición de bienes recogido en el artículo 11 de la Ley 29/1987, pueden añadirse a la herencia bienes y derechos cuya transmisión no solo estuvo sujeta al ISD, sino también al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados (ITPAJD). No obstante, esta posible excepción queda neutralizada cuando el propio apartado 3 del mismo artículo 11 permite la deducción del importe pagado en concepto del ITPAJD de la cuota por el ISD cuando esta segunda fuera mayor.

⁴⁶ Comentarios al artículo del modelo de la OCDE de 1982, párrafo 2, apartado 5 *in fine*. Otra cuestión es que la doble imposición entre el ISD y el IIVTNU sea evidente y notoria, circunstancia agravada, como señala ÁLVAREZ ARROYO, por el

Por otro lado, España y Estados Unidos formularon la única reserva a este artículo 2 del modelo respecto a la extensión del convenio a los impuestos de sus divisiones políticas o sus entidades locales. Esta reserva debemos situarla como una medida «precautoria»⁴⁷ ante el desconocido proceso de descentralización fiscal que comenzaba a construirse en España, con el fin de aislar futuros convenios de los potenciales efectos de una imposición propia expansiva. En todo caso, actualmente, el contenido de esta reserva queda zanjado por el hecho de que tanto el artículo 27.1 de la Ley 22/2009, respecto a las comunidades autónomas de régimen común, como el artículo 2 del Convenio económico con la Comunidad Foral de Navarra (Ley 28/1990) y del Concierto económico con el País Vasco (Ley 12/2002), recogen el sometimiento del poder tributario autonómico a los convenios para evitar la doble imposición firmados por España.

5.1.2. Criterios de conexión y distribución del poder tributario

El aspecto que más nos interesa en relación con este modelo de la OCDE son los puntos de conexión elegidos, raíz de los principales problemas de doble imposición, que se corregirían si existiera un reparto coordinado del poder tributario. Como comprobamos anteriormente, el modelo apuesta en su artículo 1 por el empleo del domicilio del causante (entendido este como residencia) para determinar qué Estado tiene derecho a la imposición global de la sucesión⁴⁸. Paralelamente, en el capítulo III (arts. 5 a 8), relativo las «Normas de gravamen», se distribuye el poder de imposición entre los Estados en función del tipo de bien o derecho. Así, el artículo 5 reconoce el derecho del Estado de situación a poder gravar los bienes inmuebles en su territorio. En un sentido similar, el artículo 6 también permite que el Estado de su situación grave los bienes muebles pertenecientes a un establecimiento permanente. El artículo 7 actuaría como cláusula de cierre a fin de evitar la doble imposición al otorgar el poder de imposición exclusivo sobre cualquier otro bien diferente a los anteriores (inmuebles o muebles vinculados a un establecimiento permanente situados en el otro Estado) al Estado de domicilio del causante⁴⁹. Se incluyen aquí no solo los bienes muebles

hecho de que no exista ningún mecanismo automático de corrección de la misma en el propio ISD. Únicamente, el artículo 108.4 de la Ley reguladora de las haciendas locales (RDleg. 2/2004) recoge una bonificación potestativa de hasta el 95% sobre el IIVTNU para los terrenos transmitidos por motivo de sucesión, en línea recta o en favor de cónyuges. *Vid.* ÁLVAREZ ARROYO, F.: «Adecuación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los principios constitucionales en materia tributaria», *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 21, 2003, pág. 74.

⁴⁷ VILLA GIL, J. M. DE LA, *op. cit.*, pág. 223.

⁴⁸ El domicilio del causante (o donante) actúa así al mismo tiempo como criterio de conexión (qué Estado ejerce su poder tributario) y como delimitador del ámbito de aplicación (a qué herencias se aplica). SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A., *op. cit.*, pág. 95.

⁴⁹ Tal y como señalan los comentarios al artículo 7, párrafo 3, «El objeto del convenio es eliminar la doble imposición que pueda resultar de la aplicación de diferentes legislaciones internas con ocasión de una muerte o de una donación. El convenio tiende a tal fin restringiendo, principalmente, el derecho a gravar la sucesión o la donación por los dos Estados; es decir, por el Estado del domicilio del causante o del donante, según el artículo 4, y por el Estado de situación de los bienes según los artículos 5 y 6; los restantes criterios que podrían servir de base a una sujeción integral al impuesto de acuerdo con las legislaciones internas son, por tanto, excluidos».

no afectos a establecimientos permanentes en el otro Estado, sino también los bienes inmuebles y muebles situados en terceros Estados.

Con el fin de preservar el principio de territorialidad, previsto entonces en el artículo 2 del Decreto 1018/1967 (texto refundido de sucesiones) y recogido actualmente en el artículo 7 de la Ley 29/1987 (obligación real)⁵⁰, España, al igual que muchos otros Estados, formuló una reserva a este artículo 7 del modelo. Dado que, en aplicación de este principio, España consideraba ya entonces sujetos a gravamen «toda clase de bienes que radiquen en territorio nacional y de derechos, acciones y obligaciones que en él hayan nacido, puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse», aceptar la imposición exclusiva de estos bienes y derechos en el Estado de domicilio del causante supondría una renuncia frontal al mismo.

5.1.3. Métodos para evitar la doble imposición

El último aspecto que destacaremos del modelo de 1982 son los métodos previstos para corregir la doble imposición. En caso de aplicar de forma estricta las reglas del modelo, esta doble imposición se produciría de forma casi exclusiva en relación con los bienes inmuebles y los bienes muebles de establecimientos permanentes que están situados en un Estado diferente al del domicilio del causante⁵¹. En ambos casos, los artículos 5 y 6 del modelo reconocen que estos bienes «pueden someterse a imposición en este otro Estado». La doble imposición surgirá si el Estado de situación de los mismos, en su legislación interna, recoge este principio de territorialidad, dado que el convenio no puede ampliar el alcance de los impuestos a los que se aplica⁵². En la práctica, casi todos los Estados (el caso de los Países Bajos es una excepción) aplican este principio, por lo que las situaciones de doble imposición, incluso bajo el paraguas del modelo, podrían ser frecuentes⁵³.

⁵⁰ «Artículo 7. Obligación real. A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el impuesto, por obligación real, por 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 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».

⁵¹ Quedan al margen las situaciones provocadas por las reservas que puedan formular los diferentes Estados en relación con el modelo y que puedan verse posteriormente plasmadas en sus respectivos convenios bilaterales. Un ejemplo claro sería España si hubiera plasmado (cosa que no ha hecho) la comentada reserva al artículo 7 del modelo, gravando los bienes y derechos situados en su territorio a la par que el Estado de domicilio del causante también los grava.

⁵² SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A., *op. cit.*, págs. 99-100.

⁵³ Tal y como señalaba cuarenta años atrás ECHENIQUE GORDILLO, el reconocimiento en el propio modelo del principio de territorialidad era una manera de compensar a los países de situación por los bienes que han estado bajo su protección; la elección de criterios de conexión no es más que un reflejo de la lucha de intereses en juego. *Vid.* ECHENIQUE GORDILLO, R.: «Doble imposición sobre las sucesiones, los convenios con Francia y Suecia: algunas reflexiones», en VV. AA., *Impuesto sobre sucesiones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1977, pág. 254.

Ante esta realidad, se hace necesario *corregir* la doble imposición, aunque cabría incluso eliminar la causa de su nacimiento con una elección de los puntos de conexión diferente. No existiría doble imposición, por ejemplo, si el modelo hubiera aplicado un único punto de conexión personal (domicilio del causante) para todos los bienes y derechos de una misma herencia, vetando la aplicación del principio de territorialidad⁵⁴. Igualmente, tampoco existiría doble imposición que corregir si el poder de imposición conferido por los puntos de conexión fuera exclusivo; por ejemplo, si solo el Estado de situación pudiera gravar los bienes inmuebles.

En la práctica, el modelo propone en su artículo 9 dos métodos para corregir la doble imposición: el método de exención con progresividad y el método de imputación ordinaria. El primero de ellos, exención con progresividad (art. 9 A), se asemeja mucho a la segunda solución indicada anteriormente, ya que eliminaría la causa de nacimiento de la doble imposición al reconocer una potestad exclusiva al Estado de situación: «el Estado donde estaba domiciliado el causante en el momento de su muerte no grava los bienes que, según el convenio, están sometidos a gravamen en el otro Estado (Estado de situación)»⁵⁵. El carácter progresivo de este método de exención permite al Estado de domicilio, a pesar de no gravar los bienes situados en el otro Estado, computarlos a efectos de determinar el tipo aplicable a la sucesión, es decir, incluirlos en una base imponible hipotética que determinará el tipo aplicable (más elevado) al resto de la herencia⁵⁶.

Existen dos riesgos principales detrás de este sistema de exención, aun con progresividad, que pueden provocar aparentes discriminaciones entre sucesiones transfronterizas frente a aquellas internas (fruto, no obstante, del reparto del poder tributario fruto del convenio). En primer lugar, si por alguna circunstancia estos bienes no son gravados de forma efectiva en el Estado de situación, el Estado de domicilio no podrá gravarlos al haber cedido su potestad sobre los mismos, recibiendo mejor trato así la herencia con elementos transfronterizos. En cambio, si el Estado de situación aplica un gravamen superior que el Estado de domicilio, la sucesión con elementos transfronterizos recibirá un trato fiscal más severo que aquella con todos sus elementos en el Estado de domicilio.

El método de imputación ordinaria (art. 9 B), por su parte, exige que el Estado de domicilio deduzca (*tax credit*) de la cuota resultante de su propio impuesto sobre las sucesiones (sin excluir

⁵⁴ Como advierte SÁNCHEZ JIMÉNEZ, esta medida podría provocar cambios de domicilio al Estado con una menor tributación sobre las herencias, en un sentido similar a lo que ha sucedido con los traslados entre comunidades autónomas en España. *Vid.* SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A., *op. cit.*, pág. 106.

⁵⁵ VILLA GIL, J. M. DE LA, *op. cit.*, pág. 122.

⁵⁶ Este sistema evita la discriminación contra los contribuyentes que perciben herencias con bienes en un solo Estado que, ante el carácter eminentemente progresivo del impuesto, tributarían más que un contribuyente al que se le aplica el método de exención integral (sin progresividad) respecto a los bienes situados en el extranjero al separarse en dos la base imponible. Igualmente, tal y como reconocen los comentarios al artículo 9 del modelo (apdo. 37), de este modo, el Estado de domicilio puede aplicar sobre los restantes bienes el mismo tipo que aplicaría si no existieran bienes exentos.

ningún bien o derecho) el importe pagado en el otro Estado (de situación) por aquellos bienes que puedan ser gravados en él. Esta deducción tiene como límite el impuesto que se pagaría proporcionalmente en el Estado de domicilio por dichos bienes. Es importante recordar que solo será deducible el impuesto *efectivamente* pagado en el Estado de situación, de modo que si en este Estado se aplica paralelamente algún tipo de beneficio o deducción, el importe de la deducción se reducirá⁵⁷.

Este segundo método no garantiza la eliminación total de la doble imposición ya que, si el tipo del Estado de domicilio es inferior al aplicado en el Estado de situación, solo se corregirá parcialmente. En este caso, las sucesiones con elementos transfronterizos recibirían un peor trato fiscal; no obstante, el objetivo de este sistema no es eliminar la doble imposición, sino garantizar los derechos recaudatorios del Estado de domicilio.

5.2. EL IMPACTO DEL MODELO OCDE EN ESPAÑA Y SUS RESTANTES CONVENIOS

Entre los Estados analizados, España solo tiene CDI en materia de sucesiones con Francia (los otros dos Estados son Suecia y Grecia), firmado en 1963, con anterioridad a cualquiera de los dos modelos de convenio⁵⁸. A pesar de este desfase temporal, las disposiciones del convenio España-Francia no distan mucho de las contenidas en el modelo. Se fija como ámbito de aplicación las herencias donde el causante sea residente en alguno de los dos Estados y se aplican similares reglas de distribución de la potestad tributaria respecto a los inmuebles y los bienes muebles vinculados a establecimientos permanentes (estado de situación)⁵⁹. El gran logro del convenio es que distribuye potestades exclusivas, por lo que, en principio, se evita totalmente la doble imposición. En la práctica, opera una suerte de exención con progresividad, de forma que sí se podrán tener en cuenta los bienes gravados en el otro Estado a efectos de calcular el tipo aplicable (art. 36).

Al margen de su contenido, la principal conclusión que debemos extraer del examen del modelo de 1982 es su fracaso a la hora de configurar un estándar internacional que alentara

⁵⁷ Es interesante en este sentido el ejemplo empleado en los comentarios al artículo 9 del modelo (apdo. 42). Si el Estado de situación B ofrece algún tipo de deducción aplicable, por ejemplo, sobre los bienes de sus establecimientos permanentes que estén en un tercer Estado C, a la hora de aplicar la imputación ordinaria en el Estado A de domicilio, esta se limitará al importe efectivamente pagado en B, después de la respectiva deducción.

⁵⁸ En puridad, el convenio incluía tanto la doble imposición sobre la renta como la doble imposición sobre las herencias. El convenio sobre la renta fue derogado por el convenio sobre la renta y patrimonio de 27 de junio de 1973, que mantiene la vigencia de los preceptos relativos a las herencias.

⁵⁹ Existe también una regla específica respecto a bienes corporales con especial vinculación al causante, como el mobiliario, la ropa, el ajuar y los objetos y colecciones de arte, que solo serán gravados en el Estado donde estén situados en la fecha de la muerte del causante. No obstante, los barcos, aeronaves, automóviles y demás vehículos de motor serán gravados en el Estado donde se hayan matriculado (art. 33). Los restantes bienes se someterán a imposición en el Estado de residencia del causante en el momento del fallecimiento.

la firma de convenios en materia de sucesiones. El hecho de que no se haya revisado desde su firma es buena prueba de ello, sobre todo si lo comparamos con los continuos trabajos de actualización del modelo de convenio sobre la renta. Entre las principales causas de esta parálisis la doctrina apunta cuatro: el importante esfuerzo relativo detrás de la negociación de un convenio para una materia con tan poco impacto recaudatorio; las grandes diferencias entre las normativas nacionales; la priorización de los impuestos periódicos, y, especialmente, la percepción (errónea y sesgada) de que los instrumentos unilaterales de corrección de la doble imposición son suficientes⁶⁰.

Este triste resultado no debe ocultar, en cambio, que estamos ante un modelo que, de haberse extendido, habría reducido a cuotas insignificantes los actuales problemas de doble imposición que afectan a las sucesiones transfronterizas en la UE y especialmente en España. No obstante, paradójicamente, a pesar de la participación activa de España en su elaboración, formulando varias reservas y observaciones, nuestro país no ha mostrado desde entonces el más mínimo interés en firmar convenios para evitar esta forma de doble imposición. El hecho de haberse alejado de los puntos de conexión previstos en el modelo puede haber influido, pues, como ya indicó Japón, resulta difícil aplicar el modelo con un punto de partida totalmente inverso. A pesar de todo, *pro futuro*, ello no debe ser una excusa para corregir un obstáculo que, con un impuesto potencialmente tan elevado y tantos vínculos internacionales, desalienta los desplazamientos e inversiones transfronterizas.

6. LA (IN)SUFICIENCIA DE LOS MECANISMOS INTERNOS PARA CORREGIR LA DOBLE IMPOSICIÓN

El escenario que estamos dibujando en torno a la doble imposición en las sucesiones transfronterizas entre España y otros EM es realmente desalentador. Para empezar, no existe el más mínimo grado de armonización entre los EM; lo que es peor, las frecuentes colisiones entre los criterios de conexión de los Estados y los conflictos por la aplicación de otras reglas en perspectiva estrictamente nacional provocan frecuentes situaciones de doble imposición. A la hora de solucionar este grave problema para la movilidad de los ciudadanos no podemos contar con el TJUE, que ha respaldado con su jurisprudencia la existencia de situaciones de doble imposición. Tampoco el modelo de convenio de 1982, a pesar de su teórica utilidad, ha dado sus frutos al no haber motivado la creación de una red consistente y amplia de CDI en materia sucesoria. ¿Qué nos queda? Los instrumentos internos nacionales para corregir la doble imposición. Empezando por el caso español y conectando con los restantes Estados analizados (Alemania, Bélgica, Francia, Italia, Países Bajos y el Reino Unido), vamos a evaluar en las siguientes páginas si estos mecanismos consiguen suplir de manera efectiva la práctica inexistencia de CDI.

⁶⁰ MAISTO, G., «General report», *op. cit.*, págs. 44-45; RIBES RIBES, A., *op. cit.*, págs. 186-187.

6.1. LA DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

En el caso de España, el artículo 23 de la Ley del ISD (LISD) y el artículo 46 del reglamento (RISD) apuestan por el método de imputación ordinaria, empleado ya en otros impuestos en nuestro país como el IRPF o el impuesto sobre el patrimonio (IP), y uno de los previstos en el propio modelo de la OCDE de 1982 (art. 9 B). La deducción solo será aplicable por aquellos contribuyentes con sujeción universal por aplicación del principio de obligación personal, es decir, a los herederos residentes en España. El valor de la deducción será la menor de dos cantidades:

- El importe efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.
- El resultado de aplicar el tipo medio efectivo⁶¹ de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.

Una de las características principales de esta deducción es que su ámbito de aplicación son las herencias en las que existan «bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España» y, siendo el heredero residente en España, este incremento patrimonial sea gravado efectivamente en el extranjero por un impuesto similar.

Son tres las cuestiones que destacaremos de este precepto. En primer lugar, a la hora de determinar cuáles son los «bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España» que pueden generar este derecho a la deducción, debemos emplear los mismos criterios expansivos que para delimitar la propia obligación real de contribuir prevista en el artículo 7 LISD, extendiendo, por tanto, la deducción a bienes o derechos «cualquiera que sea su naturaleza».

De este modo, mediante una interpretación *a sensu contrario* de lo dispuesto para los bienes y derechos sujetos por obligación real, entenderemos situados en el extranjero, conforme al RISD (art. 18.2), los bienes muebles afectos de forma permanente a viviendas, fincas, explotaciones o establecimientos industriales situados fuera del territorio español. Circunstancia extensible, por ejemplo, a las acciones, participaciones en fondos de inversión y cuentas bancarias situadas en el extranjero (Consulta de la Dirección General de Tributos [DGT] V2298/2005, de 14 de noviembre –NFC021651–).

Conforme a este criterio, es importante resaltar que, si por un conflicto de calificación un Estado grava un bien que radica en España conforme a la normativa española, la deducción no resultará de aplicación.

⁶¹ El artículo 46 del Reglamento del ISD (RISD) aclara que por tipo medio efectivo debemos entender el que resulte de dividir la cuota tributaria por la base liquidable, multiplicando el resultado por 100, con hasta dos decimales.

Con los «derechos que puedan ser ejercitados fuera de España», en cambio, consideramos que debemos aceptar una interpretación más amplia por cuanto sí cabe la posibilidad, en un plano jurídico, de que dichos derechos puedan ser ejercitados a su vez en España y fuera de España. Al contrario de lo que sucede en otros países, España no excluye, en abstracto, ninguna categoría de bienes o derechos de la deducción.

La segunda cuestión que conviene delimitar es el concepto de «impuesto similar». Al respecto, CALDERÓN CARRERO ha apuntado que la deducción por doble imposición exige una «similitud sustancial» entre los tributos atendiendo a un juicio de comparabilidad global del impuesto extranjero conforme a varios criterios (función del impuesto en el sistema tributario, su objeto o hecho imponible, la capacidad económica real o ficticia gravada)⁶². En atención a estos parámetros, los impuestos sobre las herencias vigentes en los EM examinados entrarían dentro del campo de la deducción.

Finalmente, otro aspecto relevante es que el impuesto debe haber sido «efectivamente» pagado en el extranjero. En caso de existir exenciones, deducciones o cualquier otro beneficio que elimine o minore la tributación, será el importe finalmente pagado el único objeto de deducción⁶³. Un problema frecuente en la aplicación de esta deducción son los diferentes plazos en la gestión de los distintos impuestos, que pueden provocar que en la fecha de presentación de la autoliquidación en España aún no se conozca el impuesto «efectivamente» pagado en el extranjero. En este caso, no cabe aplicar la deducción sobre la base de una estimación del importe a pagar, siendo el único camino para evitar la doble imposición el de solicitar con posterioridad, tras instar la rectificación de la autoliquidación, la devolución de ingresos indebidos una vez conocido el valor de la deducción⁶⁴.

6.2. LA DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN LOS RESTANTES ESTADOS MIEMBROS

Una vez expuestos los aspectos principales de nuestra deducción, hemos de valorar su eficacia para corregir las situaciones de doble imposición. Para realizar este análisis, consideramos

⁶² En particular, nos remitimos al detallado estudio realizado en CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La cuestión de la "comparabilidad de impuestos" a los efectos de la aplicación de las deducciones por doble imposición internacional», *RCyT. CEF*, núm. 216, 2001, págs. 89-120.

⁶³ Al respecto, la DGT se ha posicionado (V2885/2013, de 30 de septiembre –NFC049054–) subrayando que, a su criterio, no procedería la aplicación de la deducción si se ha obtenido en el extranjero un legado libre de impuestos, pues el «importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero [...] claramente se refiere, aunque no sea de forma expresa, a que lo haya satisfecho el propio sujeto pasivo que se quiere aplicar la deducción, y como el consultante no va a satisfacer ningún impuesto en Holanda, no podrá aplicarse la exención (*sic*)».

⁶⁴ RIBES RIBES, A.: «La fiscalité des donations et des successions en droit espagnol. Lignes directrices», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *op. cit.*, págs. 398-399.

oportuno exponer brevemente los mecanismos unilaterales previstos en los restantes EM bajo examen y valorar las interacciones de estos mecanismos a fin de corregir la doble imposición que ya advertimos en el cuadro 2. Debemos advertir que no entramos en valoraciones concretas respecto al importe al que ascenderá la hipotética doble imposición, que será menor respecto a países con impuestos más reducidos, ni analizaremos en qué situaciones los respectivos Estados han bonificado las sucesiones hasta el punto de eliminar en la práctica la existencia de doble imposición, como ha sucedido en algunas comunidades autónomas en España⁶⁵.

6.2.1. Alemania

Las situaciones de doble imposición generadas por la aplicación del impuesto alemán sobre las herencias son muy frecuentes dado que aplica el gravamen universal conforme a un criterio de conexión doble (residencia del causante y de los herederos) junto con las reglas de extensión de la residencia (*deemed residence*) aplicables a sus nacionales hasta diez años después de abandonar el país, además del principio de territorialidad para los bienes situados en Alemania. La normativa alemana prevé una imputación ordinaria (*credit method*) aplicable únicamente a los supuestos de sujeción universal, sobre impuestos efectivamente pagados, con el límite del impuesto pagado en Alemania y que grave los bienes extranjeros de la herencia.

La concreción de qué se entiende por bienes extranjeros de la herencia resulta crucial a la hora de determinar el ámbito de la deducción para corregir la doble imposición. En este sentido, Alemania aplica un principio de cierta equivalencia: permitirá la deducción sobre el impuesto pagado en el extranjero respecto al mismo elenco de bienes que a su vez ella misma grava conforme al principio de territorialidad. Este catálogo de bienes se enumera en el artículo 121 de la Ley de valoración fiscal (*Bewertungsgesetz, BewG*).

De este modo, si el causante era residente en Alemania, se consideran bienes situados en el extranjero aquellos señalados en el artículo 121 que estén situados fuera de Alemania. En cambio, si el causante no era residente en Alemania, se entenderán bienes en el extranjero todos excepto los incluidos en el artículo 121 y situados en Alemania. Por tanto, el elenco de bienes en el extranjero es más amplio en el segundo caso⁶⁶, al excluirse solo una serie de bienes situados en Alemania, mientras que en el primero solo se entenderán en el extranjero aquellos equivalentes al artículo 121 situados fuera de Alemania.

Este hecho supone una clara limitación de la deducción al aplicarse, cuando el causante sea residente en Alemania, solo a los bienes enumerados en el artículo 121 situados en el extranjero;

⁶⁵ Como indicamos anteriormente, existe una tendencia en la UE a una reducción de la fiscalidad sucesoria; así ha sucedido en España por acción de las competencias normativas de las comunidades autónomas, pero también en países como Italia o Francia respecto al gravamen sobre familiares directos.

⁶⁶ WATRIN, C.: «Germany», *op. cit.*, pág. 398.

quedando fuera, por ejemplo, las cuentas bancarias en el extranjero o las participaciones en entidades extranjeras inferiores al 10%.

6.2.2. Bélgica

El método de imputación ordinaria elegido (*credit method*) se aplica exclusivamente respecto al impuesto efectivamente pagado sobre los inmuebles situados fuera de Bélgica existentes en dicha sucesión⁶⁷. Si tenemos presente que Bélgica vincula a la residencia del causante en Bélgica la sucesión universal de todos sus bienes y derechos, independientemente de su localización, podemos entender el carácter extremadamente limitado de esta deducción al dejar fuera, no solo los bienes muebles y otros derechos que sean gravados en otros Estados por el principio de territorialidad, sino la colisión frontal provocada por las situaciones de sujeción universal en dos Estados.

A la hora de determinar qué inmuebles se incluyen en el ámbito de la deducción, Bélgica acepta la calificación realizada por el Estado de situación y se muestra flexible a la hora de admitir, por ejemplo, las participaciones en sociedades inmobiliarias que en un Estado son clasificadas como inmuebles⁶⁸. Esta posición de Bélgica es coherente con su normativa interna que, recordemos, solo grava los bienes inmuebles (no los muebles) conforme al principio de territorialidad.

6.2.3. Francia

Conviene advertir en primer lugar que, al margen de estos mecanismos unilaterales, resultaría de aplicación preferente, en aquellas sucesiones transfronterizas con España a las que sea de aplicación, el CDI entre ambos países. De hecho, el gran número de CDI firmados por Francia en materia sucesoria limita enormemente el número de situaciones de doble imposición a pesar de emplear un doble criterio de conexión que vincula la sujeción universal tanto al causante como al heredero.

El artículo 784 del *Code général des impôts* prevé la aplicación del método de imputación ordinaria del impuesto pagado en el extranjero únicamente respecto al impuesto francés correspondiente a los bienes muebles e inmuebles situados fuera de Francia. La clave estriba de nuevo en delimitar qué bienes se entienden situados en (fuera de) Francia, entre ellos, las cantidades de dinero depositadas en bancos franceses, las acciones emitidas por sociedades francesas o las entidades titulares de bienes inmuebles situados en Francia (más de un 50% de su activo) que reciben el mismo trato que los bienes inmuebles⁶⁹.

⁶⁷ Artículo 17 del *Codes des droits de succession*.

⁶⁸ DEBLAUWE, R.: «Belgium», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *op. cit.*, pág. 156.

⁶⁹ MONASSIER, B.: «France», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *op. cit.*, pág. 373.

6.2.4. Italia

Como en la mayoría de los Estados, la residencia del causante es el criterio de sujeción universal al impuesto; no obstante, la característica particular de la legislación italiana es una concepción muy amplia del principio de territorialidad respecto a las herencias con bienes en su territorio. Este hecho provocará frecuentes colisiones con otros Estados que graven dichas herencias mediante la sujeción universal. Así, por ejemplo, se entienden situadas en Italia las cuentas corrientes en bancos residentes en Italia, independientemente de dónde se encuentre la oficina; las acciones o bonos cuando el emisor sea una entidad constituida en Italia o con su dirección efectiva en Italia, y todos aquellos barcos o aeronaves registrados en Italia al margen de su localización⁷⁰.

El mecanismo para corregir la doble imposición en las situaciones de sujeción universal al impuesto es de nuevo el de imputación ordinaria⁷¹, aplicado bajo condiciones estrictas⁷² únicamente sobre aquellos bienes o derechos que se encuentren situados en el extranjero conforme a la normativa italiana (no importa si a su vez también se entienden localizados en Italia), gravados de manera efectiva en el extranjero por impuestos similares (excluidos, por ejemplo, los impuestos sobre las plusvalías, que solo serían gastos deducibles en la base) y con el límite del impuesto italiano atribuible a dichos bienes.

6.2.5. Países Bajos

La sujeción universal está vinculada a la residencia del causante, aunque también se aplica excepcionalmente, hasta un plazo de diez años, a los causantes con nacionalidad holandesa residentes en otros Estados (*deemed residence*). Los mecanismos de corrección de la doble imposición, previstos en el Decreto para evitar la doble imposición del año 2001 (*Besluit voorkoming dubbele belasting 2001, Bvdb 2001*), difieren en ambos casos. En el primer supuesto (art. 47), se prevé el mecanismo de imputación ordinaria respecto al impuesto pagado en otro Estado sobre bienes situados en él. Estos bienes extranjeros objeto de deducción se limitan en este caso a las propiedades inmobiliarias (derechos reales sobre las mismas, propiedad económica o participaciones en entidades inmobiliarias⁷³) y a los bienes pertenecientes a establecimientos permanentes⁷⁴. La

⁷⁰ SACCARDO, N.: «Italy», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *op. cit.*, pág. 482.

⁷¹ Artículo 26 (b) del *Decreto legislativo de 31 ottobre de 1990, n. 346, testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni*.

⁷² SELLITO, E. y STANS, Y.: «La fiscalité des donations et des successions en droit italien. Lignes directrices», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *op. cit.*, pág. 434.

⁷³ Sin entrar en detalle, la normativa holandesa considera bienes inmuebles corporales las participaciones en entidades cuyos activos se compongan más de un 70% por inmuebles; en este caso, el equivalente extranjero a estas entidades inmobiliarias sí entraría en el ámbito de la deducción.

⁷⁴ PIJERS, Y. J. M. y VIJFEIJEN, I. J. F. A. VAN: «La fiscalité des donations et des successions en droit néerlandais. Lignes directrices», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *op. cit.*, pág. 475.

deducción será, en un sentido similar a la normativa española, la menor entre el impuesto efectivamente pagado en el extranjero y la parte proporcional del impuesto holandés por estos bienes.

En el segundo supuesto (art. 48), la extensión de la residencia de forma ficticia motiva una aplicación más amplia de la deducción. En este caso, la deducción abarca la totalidad del impuesto pagado en el Estado de residencia del causante, así como los impuestos pagados en terceros Estados; estos últimos, ya solo respecto a bienes inmuebles y bienes pertenecientes a establecimientos permanentes.

Si existen bienes situados en otro Estado que dicho Estado grava con un impuesto similar pero ninguno de estos dos mecanismos ha podido ser empleado (por ejemplo, en el caso de una cuenta bancaria), la normativa holandesa (art. 49) prevé que el impuesto pagado en el extranjero pueda ser detraído de la base del impuesto como una suerte de gasto deducible.

La deducción prevista en la normativa holandesa para los supuestos en los que el causante sea residente efectivo en los Países Bajos (art. 47) tiene un ámbito de aplicación muy limitado, aplicándose únicamente a dos categorías de bienes extranjeros concretos: propiedades inmobiliarias y bienes de establecimientos permanentes. Como consecuencia de ello, resulta patente la colisión con un Estado que aplique un gravamen basado en el principio de territorialidad más amplio (gravando, por ejemplo, las cuentas bancarias situadas en su territorio, tal y como hace España)⁷⁵. A pesar de la aplicación de una deducción más amplia en los supuestos *deemed residence* (avalada, no lo olvidemos, por el TJUE) y la regla que permite en último extremo deducir el impuesto pagado en el extranjero de la base imponible, los mecanismos de corrección de la doble imposición previstos en la normativa holandesa siguen siendo insuficientes.

6.2.6. Reino Unido

El primer problema que plantean las sucesiones transfronterizas con el Reino Unido es el empleo del domicilio del causante como criterio de conexión, frente al empleo de la residencia del causante en la mayoría de los Estados, hecho que provoca situaciones habituales de colisión entre sujeciones universales, incrementadas por sus normas de extensión de la sujeción personal (*deemed domicile*). En el caso de España, como venimos indicando, estas situaciones se multiplican, no solo con el Reino Unido, sino con todos los Estados, al no emplear al causante sino al heredero como punto de conexión.

Las particularidades del impuesto sobre las herencias en el Reino Unido, en el que se grava todo el caudal hereditario (*estate*) en sede de los representantes y posteriormente estos transmiten los bienes, netos de impuesto, a los herederos, provoca que los demás Estados deban mantener una concepción amplia en sus respectivas deducciones para evitar la doble imposición con el im-

⁷⁵ RICHELLE, F. M. y SONNEVELDT, F.: «Netherlands», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *op. cit.*, pág. 573.

puesto pagado en el Reino Unido. Como advertimos al inicio de este estudio, la doble imposición no exige una identidad de sujetos pasivos, sino de supuestos de hecho gravados.

El mecanismo unilateral para corregir la doble imposición está recogido en el artículo 159 del *Inheritance Tax Act* en forma de imputación ordinaria (*tax credit*). Esta deducción es la más generosa de todas las analizadas, siendo especialmente flexible respecto a la naturaleza de los impuestos pagados en el extranjero, los sujetos pasivos de los mismos o el momento en que fueron pagados, sin excluir ningún tipo de bien⁷⁶. Al igual que la mayoría de los Estados, el importe de la deducción no puede ser superior al impuesto interno pagado por esos mismos bienes⁷⁷.

A pesar de la amplitud de la deducción articulada, lo cierto es que tiene también importantes limitaciones. En primer lugar, la deducción es solo parcial cuando las propiedades no están situadas en el otro Estado implicado. En segundo lugar, no resulta de aplicación a aquellos bienes situados únicamente en el Reino Unido pero gravados en el extranjero. Finalmente, dado que las transmisiones hereditarias entre esposos no son gravadas hasta el fallecimiento del segundo esposo, se produce un desfase temporal con importantes consecuencias. Si bien no existe doble imposición respecto al impuesto extranjero exigido en el primer fallecimiento (porque no habrá gravamen en el Reino Unido), con ocasión de la segunda muerte en que se grava la totalidad del patrimonio de los esposos ya no se podrá aplicar la deducción respecto al impuesto extranjero pagado en primer término⁷⁸.

6.3. LA PERSISTENCIA DE SITUACIONES DE DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE ESPAÑA Y LOS DEMÁS ESTADOS MIEMBROS

En este epígrafe realizaremos una valoración final acerca de si las frecuentes situaciones de doble imposición entre España y los restantes EM analizados, dada la inexistencia de una red de CDI⁷⁹, son corregidas de forma exitosa por la interacción entre los mecanismos unilaterales descritos.

La situación más común de doble imposición internacional, aquella en la que los bienes de una herencia son gravados en el Estado de su situación conforme al criterio territorial y, a su vez,

⁷⁶ MCKEEVER, M. y SKEFFINGTON, S.: «United Kingdom», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *op. cit.*, págs. 818-819.

⁷⁷ Como particularidad, esta regla de imputación se aplica si los bienes se encuentran situados en el otro Estado donde se ha pagado el impuesto; en cambio, si el bien no está en ninguno de los dos Estados o se entiende localizado tanto en el Reino Unido como el otro territorio, la deducción será parcial conforme a una simple fórmula: (Impuesto pagado en el Reino Unido/Impuesto extranjero + Impuesto pagado en el Reino Unido) × el menor de los dos impuestos.

⁷⁸ MCKEEVER, M. y SKEFFINGTON, S.: «United Kingdom», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *op. cit.*, pág. 820.

⁷⁹ En este sentido, el Estado que menos nos debe preocupar es Francia, dada la existencia de un CDI que elimina la práctica totalidad de las posibles situaciones de doble imposición, a pesar de que Francia emplea criterios de conexión muy amplios (por ejemplo, aplica la sujeción universal también en el caso de residentes en España que hayan estado a su vez domiciliados en Francia más de seis de los últimos diez años).

en otro Estado, conforme al criterio personal (universal), recibe una corrección relativamente adecuada en los casos analizados. No obstante, incluso en este caso, presupuesto principal de aplicación de las deducciones, existen claras lagunas en las que, a lo sumo, se permite la aplicación del impuesto extranjero como gasto deducible de la base imponible.

Así, por ejemplo, si el causante tiene su residencia en Bélgica y existen bienes muebles ubicados en España, el derecho belga no articula ningún mecanismo para corregir esta doble imposición⁸⁰; lo mismo sucede respecto a una herencia en la que el causante tenga su residencia en los Países Bajos y existan bienes muebles no pertenecientes a un establecimiento permanente situados en España. Finalmente, como caso paradigmático (motivo de la señalada sentencia del caso *Block*), Alemania no corrige la doble imposición por el gravamen de activos financieros gravados en España por obligación real.

La deducción española también se encuentra limitada cuando otros Estados aplican diferentes reglas de localización; así, por ejemplo, el artículo 23 de la LISD no elimina la doble imposición cuando un residente en España hereda un barco situado en España pero registrado en Italia.

El principal problema en España son las situaciones de doble imposición universal provocadas por el dispar punto de conexión recogido en nuestra normativa para las sucesiones transfronterizas. Una primera cuestión en estos casos es determinar en qué Estado se presentará antes la declaración, pues, para aplicar la deducción del impuesto pagado en el extranjero, es necesario presentar la declaración extranjera. La cuestión se complica aún más si en ambos EM existe derecho a una deducción cruzada sobre bienes situados en cada uno de ellos que se han gravado en el otro Estado. Todo ello, al margen de los costosos trámites administrativos necesarios (traducciones juradas, apostillas, solicitud de número de identificación fiscal, asesoramiento, etc.).

No obstante, el mayor obstáculo derivado de esta doble imposición universal es el hecho de que ninguno de los dos EM corregirá la doble imposición provocada por la aplicación simultánea de sus respectivos impuestos sobre los bienes situados en terceros Estados (especialmente, si en este tercer Estado la transmisión hereditaria del bien no está gravada).

Adicionalmente, la doble imposición universal puede derivar de la aplicación de reglas de *deemed residence* en otros EM, como sucede con Alemania durante los primeros cinco años en los que nacionales alemanes residan en España tras haberse trasladado desde Alemania. Como han demostrado MOLL y RAVENTÓS CALVO, la aplicación simultánea de ambos poderes tributarios en este último caso provoca situaciones permanentes de doble imposición respecto a acciones de empresas españolas, bonos con deudores españoles o sobre una colección de arte situada en España⁸¹.

⁸⁰ DECHAMPS, R.: «La loi applicable aux successions de ressortissants belges en Espagne aspects civils et fiscaux», *Revue du Notariat Belge*, 2008, septiembre, pág. 494.

⁸¹ MOLL, H. y RAVENTÓS CALVO, S., *op. cit.*, pág. 458. En concreto, demuestran que no existen mecanismos para corregir la doble imposición sufrida por los herederos residentes en España y Alemania sobre acciones de empresas españolas y bonos con deudores españoles, así como sobre una colección de arte situada en España.

En definitiva, podemos comprobar que los mecanismos unilaterales resultan claramente insuficientes para corregir las múltiples situaciones de doble imposición, especialmente desde la perspectiva de un país como España, que fruto de sus especiales puntos de conexión, se enfrenta a situaciones frecuentes de doble sujeción universal.

7. PROPUESTAS EN EL SENO DE LA UNIÓN EUROPEA PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN LAS SUCESIONES TRANSFRONTERIZAS

La dimensión del problema y los intereses nacionales contrapuestos exigían una intervención supranacional que ha sido comandada en los últimos años por la UE. A continuación vamos a examinar brevemente los principales documentos y valorar las propuestas formuladas, tanto en un plano jurídico-económico, como político.

7.1. LAS INICIATIVAS DEL AÑO 2011: RECOMENDACIÓN (UE) 2011/856 DE LA COMISIÓN, DE 15 DE DICIEMBRE DE 2011, RELATIVA A MEDIDAS ENCAMINADAS A EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE SUCESIONES

A pesar de que la preocupación en la UE por esta materia siempre ha estado latente, como punto de partida de este renovado impulso podemos tomar la Comunicación COM(2010) 769, de 20 de diciembre de 2010, «Eliminar las barreras fiscales transfronterizas en beneficio de los ciudadanos de la UE», que destacaba el obstáculo para la movilidad de los ciudadanos y empresas que suponía la doble imposición en las sucesiones transfronterizas.

Menos de un año después (15 de diciembre de 2011) veían la luz tres documentos de forma simultánea: la Comunicación COM(2011) 864, «Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE»⁸²; la Recomendación (UE) 2011/856, relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones, y el documento de trabajo SEC(2011) 1488, «Non-discriminatory inheritance tax systems: principles drawn from EU case-law». Dado que estos documentos abarcan los múltiples obstáculos que afrontan las sucesiones transfronterizas (problemas administrativos, discriminación, etc.), vamos a centrarnos en aquellas medidas vinculadas a la eliminación de la doble imposición⁸³.

⁸² Con anterioridad al mismo, la Comisión ya había encargado el estudio de Copenhagen Economics que hemos citado en varias ocasiones a lo largo de este trabajo, que vio la luz en el año 2010, y que aborda de manera transversal los principales obstáculos de naturaleza fiscal en las sucesiones transfronterizas en la UE.

⁸³ En relación con la no discriminación, la Comisión ha desarrollado una profunda criba de las legislaciones nacionales denunciando ante el Tribunal de Justicia las situaciones que consideraba contrarias al derecho de la Unión. En la mayoría de las ocasiones, el TJUE se ha mostrado firme, reacio a aceptar cualquier justificación y condenando a los Estados

Para empezar, conviene advertir que en ningún momento ha estado en la agenda europea una armonización de los impuestos sobre sucesiones, sino lograr que la «interacción entre las normas de los EM sea más coherente, de tal modo que se reduzcan las posibilidades de imposición doble o múltiple de las herencias» (COM(2011) 864).

El documento más relevante es la Recomendación (UE) 2011/856, que se centra de forma específica en las medidas para evitar la doble imposición, señalando como su principal objetivo que la carga tributaria global que recae sobre una herencia transfronteriza no sea superior a la que correspondería si solo fuera gravada en su totalidad por el Estado con el nivel de tributación más elevado (apdo. 3).

La propuesta, siguiendo en cierta medida los parámetros del modelo de la OCDE de 1982, diseña un esquema de tributación en cadena que distribuye el poder de imposición sobre la herencia y va concediendo prioridad para gravar determinadas manifestaciones a determinados Estados frente a otros, que se comprometerían mediante cualquier fórmula (imputación, exención, etc.) a corregir la eventual doble imposición por el ejercicio en paralelo de su poder tributario «subsidiario» (apdo. 4)⁸⁴. Una primera ventaja del sistema propuesto es que parte de una concepción muy amplia de los impuestos sobre sucesiones que evita algunas de las limitaciones advertidas anteriormente en los actuales medios de corrección de la doble imposición⁸⁵.

El derecho de imposición «primario» corresponde a los Estados donde se sitúan los bienes inmuebles y los bienes muebles pertenecientes a establecimientos permanentes (en la línea de los arts. 5 y 6 del modelo de la OCDE de 1982). Cualquier otro Estado que los grave (por aplicación de cualquier criterio de conexión) deberá garantizar la corrección de la doble imposición⁸⁶.

Posteriormente, entran en juego los habituales criterios de conexión personales, de forma que el Estado que tenga un vínculo personal más estrecho con la herencia podrá gravar los res-

membros, logrando un cierto grado de armonización negativa y corrigiendo varias legislaciones nacionales que excluían a los no residentes del acceso a determinados beneficios fiscales o les imponían mayores cargas fiscales que a los residentes. Para un detallado análisis de esta jurisprudencia nos remitimos al detallado estudio desarrollado en: DAFNOMILIS, V.: «A Comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-Border Inheritances. Part 1», *European Taxation*, 2015, noviembre, págs. 498-508, y «A Comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-Border Inheritances. Part 2», *European Taxation*, diciembre, págs. 567-577.

⁸⁴ Si tenemos en cuenta que la recomendación se conforma con que el nivel máximo de imposición al que se somete una herencia no sea superior al que correspondería si la gravara únicamente el Estado con el impuesto más elevado, entendemos que se admite el empleo de la imputación ordinaria, que limita la deducción a la parte proporcional del impuesto interno que correspondería por los bienes gravados en otro Estado.

⁸⁵ En el texto original: «any tax levied at national, federal, regional, or local level upon death, irrespective of the name of the tax, of the manner in which the tax is levied and of the person to whom the tax is applied».

⁸⁶ Con el fin de garantizar la aplicación de los mecanismos de corrección de la doble imposición, la recomendación propone también que se amplíen los plazos para su aplicación (por ejemplo, hasta diez años) ante las dificultades y los retrasos vinculados a la liquidación de impuestos sobre sucesiones en diferentes Estados (apdo. 5).

tantes bienes y derechos de la misma. En atención a ello, un Estado debe abstenerse de gravar los bienes (no señalados anteriormente) existentes en su territorio si no tiene vínculos personales con la herencia (causante o heredero). En caso de que varios Estados tengan dichos vínculos personales con la herencia, la recomendación, en sintonía con el modelo de la OCDE, prioriza los vínculos con el causante respecto a los existentes con el heredero, quedando obligado el Estado al que está vinculado el heredero a corregir cualquier doble imposición⁸⁷.

Si, tras ello, varios Estados mantienen vínculos personales al mismo nivel, la recomendación crea un orden de vínculos «más estrechos»: hogar permanente, centro de intereses vital, vivienda habitual y, por último, nacionalidad.

A pesar de los aspectos positivos que ofrece esta propuesta, al limitar el alcance de la doble imposición y articular reglas homogéneas para distribuir el poder de imposición, lo cierto es que se mantienen muchos de los obstáculos, no todos ellos económicos, que afectan a las sucesiones transfronterizas. Para empezar, no se evitan los problemas propios de presentar liquidaciones ante varias Administraciones (la barrera del idioma, la complejidad de los impuestos, la disparidad de plazos, etc.). Además, el esquema de tributación en cadena, en un contexto en el que cada vez más EM suprimen o bonifican en gran medida el gravamen sobre las herencias, no impide que un EM con vínculos personales secundarios acabe imponiendo un gravamen elevado sobre gran parte de la herencia. No solo eso, el amplio abanico de conceptos que necesitan interpretación (hogar permanente, centro de intereses vital, vivienda habitual) provocará un importante número de colisiones entre los EM cuya resolución exige un procedimiento amistoso que, lejos de solucionar de forma eficiente, puede empeorar la seguridad jurídica y alargar los ya temibles plazos.

7.2. EL INFORME DEL GRUPO DE EXPERTOS DEL AÑO 2015 «WAYS TO TACKLE INHERITANCE CROSS-BORDER TAX OBSTACLES FACING INDIVIDUALS WITHIN THE EU»

Tal vez por los inconvenientes advertidos, tal vez porque existían cuestiones más relevantes en la agenda fiscal internacional (BEPS), lo cierto es que la acogida de la recomendación por parte de los Estados fue muy fría⁸⁸. Por ello, apenas cuatro años después, en diciembre de 2015, en el marco de la evaluación y seguimiento de la iniciativa, se ponía sobre la mesa el informe de

⁸⁷ Este hecho no hace sino corroborar la incoherencia de mantener en nuestro derecho interno la residencia de los herederos como criterio de conexión en las sucesiones transfronterizas.

⁸⁸ Esta desidia fue comprobada por la Comisión a través de las respuestas a una nueva consulta pública abierta en 2014 sobre «Cross-border inheritance tax problems within the EU» que pretendía valorar los progresos en relación con la recomendación y la comunicación de 2011. En la misma se puede apreciar que las respuestas apuntan a los mismos problemas señalados tres años atrás, sin que los Estados miembros hubieran adoptado medidas significativas para ponerles solución.

un grupo de expertos creado por la Comisión («Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals within the EU», en adelante, el informe) que plantea nuevas alternativas para eliminar los obstáculos a las sucesiones transfronterizas, entre ellos, la doble imposición.

A pesar de asumir el fracaso inicial de la recomendación⁸⁹, la primera apuesta del informe es transformar la propuesta de la recomendación en un instrumento jurídico vinculante en el ámbito de la UE. Una vía que consideramos poco atractiva para los EM, que ya han tenido la oportunidad de apoyarla durante años y le han dado la espalda. Los EM que no gravan las herencias no tienen incentivos para permitir que otros EM acaben aplicando de forma subsidiaria sus impuestos, incluso sobre bienes inmuebles de su territorio. El mecanismo de exención como método de corregir la doble imposición (que no aplica prácticamente ningún EM) delimitaría mejor el poder tributario y evitaría este traslado de gravamen hacia los EM que aplican impuestos más elevados. En última instancia, los intereses recaudatorios de estos últimos EM bloquean el empleo del sistema de exención, que solucionaría la mayor parte de los problemas que presenta la recomendación.

Al margen de insistir en la recomendación, el informe pone sobre la mesa dos nuevos escenarios para eliminar la doble imposición. El primero y más ambicioso, es aplicar la regla una sucesión-un impuesto⁹⁰, conforme a la cual, el EM en el cual el causante tuviera su residencia habitual será el único llamado a gravar la herencia, aunque se abre la puerta a que otro EM que demuestre una conexión «manifiestamente más estrecha» pueda ser el que finalmente imponga su poder tributario sobre la sucesión⁹¹.

Las ventajas de este sistema son claras; por un lado, desaparece cualquier atisbo de doble imposición entre EM e, igualmente, se eliminan las dificultades propias de tratar con las diferentes Administraciones tributarias vinculadas a una sucesión transfronteriza; por ello, el grupo de expertos se muestra partidario de esta solución⁹². Dado que la aplicación estricta de la regla *una*

⁸⁹ «It is now clear, well over 3 years after it was made, that the recommendation is not going to lead to any fundamental change in the approach of Member States to the problem of IHT double taxation» (informe, pág. 18).

⁹⁰ Una solución alcanzada ya en materia de seguridad social a través del Reglamento (CE) n.º 883/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, sobre la coordinación de los sistemas de seguridad social, por lo que no existen, en principio, obstáculos jurídicos para su aplicación.

⁹¹ Esta fórmula es la empleada en el artículo 21 del Reglamento (UE) n.º 650/2012, en materia civil, y conecta con los criterios plasmados en el modelo de la OCDE:

«Artículo 21.

1. Salvo disposición contraria del presente reglamento, la ley aplicable a la totalidad de la sucesión será la del Estado en el que el causante tuviera su residencia habitual en el momento del fallecimiento.
2. Si, de forma excepcional, resultase claramente de todas las circunstancias del caso que, en el momento del fallecimiento, el causante mantenía un vínculo manifiestamente más estrecho con un Estado distinto del Estado cuya ley fuese aplicable de conformidad con el apartado 1, la ley aplicable a la sucesión será la de ese otro Estado».

⁹² «(T)he expert group prefers the approach of applying one IHT system to one inheritance» (informe, pág. 20).

sucesión-un impuesto obligaría a los EM a prescindir del gravamen territorial, especialmente vinculado a los bienes inmuebles, el informe propone una posible compensación del Estado de residencia al Estado de situación que no quiebre la simplicidad del esquema propuesto.

No obstante, debemos ser conscientes también de sus inconvenientes. El criterio de la residencia habitual, no seamos ingenuos, es fácilmente manipulable, especialmente cuando los grandes patrimonios vean en este traslado la posibilidad de eludir altas cargas tributarias. El ejemplo de España, con traslados de residencia hacia comunidades con el ISD más bonificado, puede reproducirse en el ámbito de la UE. El arbitraje fiscal de los ciudadanos únicamente necesita que el incentivo sea suficiente; la competencia fiscal entre los EM, que la recompensa para el vencedor merezca la pena⁹³.

Esta posible dinámica de arbitraje y competencia fiscal sería, en nuestra opinión, la puntilla para la tributación sobre las sucesiones en la UE, pues, tal y como ha pasado internamente en España, las diferencias entre regiones generan importantes agravios al beneficiarse de ellas principalmente los ciudadanos con mayor patrimonio, únicos con verdaderas posibilidades de planificación fiscal. Al margen del cálculo inicial sobre quién perderá o ganará recaudación en función del número de causantes residentes en su territorio, los Estados con impuestos elevados sufrirán una fuerte presión para reducir o eliminar la tributación sobre las herencias, por lo que es lógico que no apoyen esta iniciativa.

Ante este escenario, no podemos sino rechazar este planteamiento por los riesgos que supone para el mantenimiento de un gravamen sobre las sucesiones y por las distorsiones que generaría una dinámica de competencia fiscal en este campo.

La segunda propuesta que realiza el informe rescata la idea, ya formulada en el año 1993⁹⁴, de un convenio multilateral para eliminar la doble imposición en las herencias. Como hemos podido comprobar, el modelo de la OCDE, a pesar de necesitar una actualización, e incluso los

⁹³ Como indicamos en un trabajo anterior, el arbitraje fiscal (por ejemplo, un cambio de residencia para eludir el pago del impuesto sobre sucesiones) depende de tres factores: «la movilidad de las bases objeto de gravamen, el sistema de tributación de las mismas y las diferencias de trato fiscal entre jurisdicciones [...] una jurisdicción iniciará una dinámica de competencia fiscal si tiene incentivos para ofrecer un tratamiento fiscal a determinadas manifestaciones de capacidad económica tal que las diferencias generadas promuevan el arbitraje fiscal a su favor». Vid. MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M.: «Competencia fiscal en la tributación de las personas físicas en la Unión Europea», *RCyT. CEF*, n.º 377-378, 2014, pág. 10.

⁹⁴ En concreto, se encuentra en el anexo I a la Comunicación de la Comisión sobre la transmisión de empresas: acciones en favor de las pymes, de 23 de julio de 2014, en la que se recogen las propuestas presentadas por el Simposio sobre Transmisión de Empresas organizado por la Comisión Europea los días 29 y 30 de enero de 1993. En el apartado III de conclusiones específicas, el punto 2.1, relativo a los aspectos fiscales en que se insta a la Comisión a tomar medidas, se propone: «Eliminación de la doble imposición internacional por sucesión en aquellos casos en que los activos de la empresa están localizados en un EM distinto de aquel en que se encuentre el último lugar de residencia del propietario fallecido; esta eliminación podría hacerse, bien ampliando la red de convenios internacionales sobre derechos de sucesión a todos los Estados miembros, bien celebrando un convenio multilateral europeo sobre derechos de sucesión».

CDI anteriores al mismo (como el España-Francia), son el instrumento más eficiente conocido para eliminar la doble imposición en las sucesiones. Aunque en ocasiones se mantenga la obligación de tratar con varias Administraciones, la delimitación del poder tributario a través de un CDI limita las situaciones de conflicto y crea a través del precedente un espacio de seguridad jurídica. Ante la deficiente red de CDI existente y la imposibilidad material de negociar, *ex novo*, cientos de convenios bilaterales, un convenio multilateral se ofrece como la mejor alternativa, máxime tras el éxito en la aprobación del instrumento multilateral como colofón a la acción 15 del Plan BEPS⁹⁵.

El grupo de expertos se muestra poco partidario de esta propuesta por considerar que con un CDI multilateral se perdería la protección y el apoyo de las instituciones comunitarias (el TJUE como protector y la Comisión como impulsora). Resulta lógico que una iniciativa de la Unión desdeñe soluciones que se escapen de su control y prefiera que se articulen a través de instrumentos legislativos propios. No obstante, dada la nula protección que estas instituciones han ofrecido hasta ahora contra la doble imposición sucesoria y la necesidad de contar en principio con el apoyo de todos los EM para las iniciativas legislativa de la Unión, cualquier alternativa como el convenio multilateral resulta más atractiva, toma fuerza, y merece ser analizada. ¿Acaso los CDI en el ámbito de la renta no se han mostrado eficaces para eliminar la doble imposición?

La escasa importancia relativa de la recaudación sucesoria, lejos de ser un problema, puede incentivar que los Estados adopten un modelo común de eliminación de la doble imposición, menos individualizado. Los criterios que sugerimos son los plasmados en el modelo de la OCDE de 1982, aunque deberán ser convenientemente adaptados. Desde luego, debemos alejarnos de complejos esquemas de corrección de la doble imposición y apostar por un sistema de competencias exclusivas y mecanismos de exención que excluyan, *ab initio*, cualquier atisbo de doble imposición.

Por otro lado, el temor al *treaty override* en el ámbito de un CDI multilateral en materia sucesoria tiene pocos argumentos por la dificultad para alterar los criterios de conexión personales de forma artificial. Otra cuestión que seguirá siempre abierta es la posibilidad de arbitraje fiscal por parte de los ciudadanos, aunque encontrará menos incentivos con un poder tributario compartido (aunque exclusivo) respecto a la situación en la que una sola jurisdicción determina el gravamen sobre la totalidad de los bienes de la herencia.

⁹⁵ La acción 15 del Plan BEPS, referente a la aprobación de un MLI, ha sido entendida desde un principio como una medida transversal necesaria para la implantación de medidas desarrolladas en el resto de trabajos que exigieran la modificación de los CDI como tratados bilaterales. El propósito de este MLI, como se ha venido sosteniendo en los sucesivos informes de la acción 15, es conseguir una implantación coordinada de las medidas contenidas en BEPS en un tiempo razonable. Conviene recordar, eso sí, que el MLI publicado es mucho menos ambicioso que un CDI multilateral, entendido este último como un CDI único que sustituya el contenido de todos los vigentes. Al contrario, únicamente se centra en la implantación de las acciones de BEPS directamente relacionadas con los CDI (acciones 2, 6, 7 y 14) pero sin acabar con la bilateralidad propia de la actual estructura de convenios y reformándolos solo en parte. *Vid.* ZORNOZA PÉREZ, J.: «Acción 15. El instrumento multilateral y el plan de acción BEPS», en RAMOS PRIETO, J. (coord.), *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Aranzadi, 2016, pág. 449.

El principal escollo para avanzar en este camino no deja de ser evidentemente político y de prioridades. Fuera de la UE parece difícil que una iniciativa parcial como esta pueda tener el impulso necesario; por ello, como escenario alternativo proponemos que estos parámetros del CDI multilateral se integren en un instrumento vinculante de la Unión, aunque alejándose de las dos propuestas principales, la tributación en cadena de la recomendación y el principio una sucesión-un impuesto. Las ventajas que ambos sistemas pueden ofrecer son, en nuestra opinión, claramente contrarrestadas por sus graves inconvenientes. Ante el desinterés de aquellos EM que no aplican un gravamen sobre las herencias o lo hacen de forma poco significativa, una iniciativa de cooperación reforzada que integre a los EM examinados puede ser una alternativa más viable.

Como premisa, si España quiere participar en este proceso debe renunciar a emplear la residencia del heredero como punto de conexión (sistema que luego no aplica en el plano interno). De hecho, este cambio podría incluso resultar ventajoso en un plano recaudatorio.

8. CONCLUSIONES

1. A pesar de su escaso peso recaudatorio, la doble imposición sobre las sucesiones transfronterizas en la UE afecta frontalmente al ejercicio de las libertades fundamentales

La concentración del problema en pocos individuos, su carácter instantáneo y los elevados tipos por el gravamen simultáneo en varios EM generan un problema concreto, limitado, pero con la entidad suficiente para desalentar el ejercicio de las libertades fundamentales. La naturaleza inevitable de la muerte determina que los ciudadanos interioricen los costes fiscales de la sucesión en sus decisiones, por lo que, aunque lejanas en el tiempo, las potenciales situaciones de doble imposición desalientan inversiones y traslados de residencia cada día.

2. En el caso de España, se multiplican las situaciones de doble imposición «universal», la forma más grave de doble imposición; todo ello, provocado por la elección de un punto de conexión (residencia de los herederos) totalmente inverso al estándar internacional (residencia del causante)

La situación más común de doble imposición es aquella en la que un Estado grava conforme al criterio territorial bienes que tributan en otro Estado por sujeción universal. No obstante, la aplicación por parte de algunos Estados de puntos de conexión personales amplios (incluyendo tanto la residencia del causante como la de los herederos) o las reglas de extensión de la vinculación (*deemed residence*) pueden provocar doble imposición «universal» por la colisión de la sujeción plena de la herencia en dos Estados. En el caso de España, al margen de las situaciones comunes de doble imposición, dado el empleo de un criterio de conexión inverso al estándar internacional aceptado (no solo en la UE, sino por la propia OCDE), estas situaciones de doble imposición universal e ilimitada se multiplican.

3. El modelo de la OCDE de 1982 no ha alentado la creación de una red amplia de CDI en materia sucesoria. A pesar de este fracaso, los principios contenidos en el mismo son el mejor punto de partida para eliminar la doble imposición en las sucesiones transfronterizas

El caso de España es especialmente paradigmático por cuanto intervino en la elaboración del modelo de forma activa pero posteriormente se alejó frontalmente de sus parámetros, especialmente al elegir la residencia de los herederos (causahabientes) como punto de conexión internacional. Tal vez como resultado de ello los tres CDI vigentes en nuestro país son anteriores a la publicación del modelo, no negociándose con éxito ningún CDI desde entonces.

4. Los mecanismos unilaterales para eliminar la doble imposición solo la corrigen parcialmente, sin dar respuesta al problema de la doble imposición universal que tanto afecta a España

Las medidas nacionales unilaterales para corregir la doble imposición (principalmente, siguiendo el método de imputación ordinaria) solo son mínimamente eficientes (con importantes lagunas, como hemos señalado) ante la colisión de los criterios de conexión personal y territorial en una misma herencia. En cambio, no dan respuesta a la problemática de la doble imposición universal en la que están frecuentemente envueltos los residentes en España cuando el causante reside en otro EM y menos aún a las situaciones de plurimposición.

5. La fórmula de tributación en cadena contenida en la Recomendación (UE) 2011/856 y el esquema *una herencia-un impuesto* propuesto por el informe del grupo de expertos de 2015 tienen graves inconvenientes que nos llevan a desestimarlos como instrumentos llamados a eliminar la doble imposición

En el primer caso, los EM que imponen un menor gravamen sobre las herencias a las que están vinculados no desean que otro EM, de forma subsidiaria, acabe aplicando un elevado gravamen sobre las mismas. Además, esta iniciativa no elimina los costes administrativos de lidiar con varias Administraciones y justificar documentalmente cualquier deducción.

Aplicar un sistema de *una herencia-un impuesto* sobre la base de la residencia del causante desataría una agresiva dinámica de arbitraje y competencia fiscal en la UE que pondría en peligro no solo la recaudación, sino la propia existencia de un gravamen sucesorio.

6. A la luz de todos los parámetros analizados, la mejor alternativa política, jurídica y económicamente, es un instrumento multilateral impulsado por la propia UE, bien a través de un convenio, bien como iniciativa de cooperación reforzada, en el que participen los EM que desean mantener un gravamen sobre las herencias

En nuestra opinión, la eliminación de la doble imposición pasa por que el EM de residencia del causante, si bien manteniendo el derecho a gravar el resto de los bienes y derechos de la herencia, asuma la pérdida recaudatoria (se puede corregir parcialmente a través de la exención

con progresividad) respecto a aquellos bienes con vínculos más estrechos con otros EM (bienes inmuebles, bienes muebles pertenecientes a establecimientos permanentes y aquellos otros que se definan). Un sistema ideal de potestades exclusivas (no compartidas como en el modelo) evitaría el propio nacimiento de la doble imposición. Un elemento fundamental de este instrumento será la creación de reglas comunes para determinar la localización de los bienes y derechos de la herencia que eviten los actuales solapamientos.

En esta regulación no tendrían cabida, en principio, las reglas de extensión de la residencia y el domicilio (*deemed residence*), salvo que se integraran en el propio instrumento multilateral. Por ejemplo, ampliando el espacio temporal de determinación de la residencia habitual, tal y como se hace con el plazo de cinco años en nuestro derecho interno para el ISD (art. 28 de la Ley 22/2009), retrasando así, de forma común, la efectividad de los traslados de residencia.

Bibliografía

ÁLVAREZ ARROYO, F. [2003]: «Adecuación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los principios constitucionales en materia tributaria», *Anuario de la Facultad de Derecho*, n.º 21.

ARCO RUETE, L. DEL [1977]: *Doble imposición internacional y derecho tributario español*, Madrid, Ministerio de Hacienda.

ARRANZ DE ANDRÉS, C. [2015]: «El elemento internacional o transfronterizo en las sucesiones mortis causa. Una mirada al caso británico», *Quincena Fiscal*, n.º 10.

CALDERÓN CARRERO, J. M. [2001]: «La cuestión de la "comparabilidad de impuestos" a los efectos de la aplicación de las deducciones por doble imposición internacional», *RCyT. CEF*, n.º 216.

DEBLAUWE, R. [2010]: «Belgium», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *Death as a taxable event and its international ramification*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 95 b, International Fiscal Association.

DECHAMPS, R. [2008]: «La loi applicable aux successions de ressortissants belges en Espagne aspects civils et fiscaux», *Revue du Notariat Belge*, septiembre.

ECHENIQUE GORDILLO, R. [1977]. «Doble imposición sobre las sucesiones, los convenios con Francia y Suecia: algunas reflexiones», en VV. AA., *Impuesto sobre sucesiones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

GARCÍA ANTÓN, R. [2016]: «The 21st Century Multilateralism in International Taxation: The Emperor's New Clothes?», *World Tax Journal*, junio.

JOGARAJAN, S. [2012]: «The conclusion and termination of the "First" double taxation treaty», *British Tax Review*, vol. 3.

LACOURT, A. [2011]: «La fiscalité des donations et des successions en droit français. Lignes directrices», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *La fiscalité des successions et des donations internationales*, Bruselas, Bruylant.

MAISTO, G. [2010]: «General report», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *Death as a taxable event and its international ramification*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 95 b, International Fiscal Association.

MAGNUS, F. y NAVEZ, E.-J. [2010]: «La répartition du pouvoir d'imposition des donations et des successions transfrontalières. Articulation des principes internationaux, communautaires et belges», *Revue du Notariat Belge*, n.º 1.

MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. [2014]: «Competencia fiscal en la tributación de las personas físicas en la Unión Europea», *RCyT. CEF*, n.ºs 377-378.

MARTÍN ROMÁN, J. y BLANCO GARCÍA, A. DEL [2014]: «Los problemas de las sucesiones transfronterizas en Europa», *Crónica Tributaria*, n.º 151.

McKEEVER, M. y SKEFFINGTON, S. [2010]: «United Kingdom», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *Death as a taxable event and its international ramification*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 95 b, International Fiscal Association.

MOLL, H. y RAVENTÓS CALVO, S. [2009]: «Case Study: On Possible Double Taxation and Other Problems affecting the Free Movement of Persons and Capital within Europe resulting from Inheritance Tax, illustrated by the Example Germany/Spain», *European Taxation*.

MONASSIER, B. [2010]: «France», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *Death as a taxable event and its international ramification*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 95 b, International Fiscal Association.

NAVEZ, E.-J. [2011]: «La double imposition internationale et les méthodes d'évitement», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *La fiscalité des successions et des donations internationales*, Bruselas, Bruylant.

- [2011]: «Les remèdes au défaut de coordination des législations nationales», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *La fiscalité des successions et des donations internationales*, Bruselas, Bruylant.
- [2012]: «The Influence of EU Law on Inheritance Taxation: Is the Intensification of Negative Integration Enough to Eliminate Obstacles Preventing EU Citizens from Crossing Borders within the Single Market?», *EC Tax Review*, n.º 2.

PIJPERS, Y. J. M. y VIJFEIJKEN, I. J. F. A. VAN [2011]: «La fiscalité des donations et des successions en droit néerlandais. Lignes directrices», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *La fiscalité des successions et des donations internationales*, Bruselas, Bruylant.

RIBES RIBES, A. [2003]: *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, EDESA.

- «La fiscalité des donations et des successions en droit espagnol. Lignes directrices», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *La fiscalité des successions et des donations internationales*, Bruselas, Bruylant.

RICHELLE, F. M. y SONNEVELDT, F. [2010]: «Netherlands», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *Death as a taxable event and its international ramification*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 95 b, International Fiscal Association.

SACCARDO, N. [2010]: «Italy», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *Death as a taxable event and its international ramification*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 95 b, International Fiscal Association.

SAINZ DE BUJANDA, F. [1993]: *Lecciones de derecho financiero*, 10.ª ed. Servicio de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid.

SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A. [1991]: *La doble imposición internacional en materia de sucesiones y donaciones*, Granada, Comares.

SELLITO, E. y STANS, Y. [2011]: «La fiscalité des donations et des successions en droit italien. Lignes directrices», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *La fiscalité des successions et des donations internationales*, Bruselas, Bruylant.

VILLA GIL, J. M. DE LA [1985]: «La doble imposición internacional en el ámbito sucesorio: su filosofía y evolución histórica. La realidad española», en *Modelo de Convenio de doble imposición sobre las sucesiones y donaciones (OCDE, 1982)*, Instituto de Estudios Fiscales.

WATRIN, C. [2010]: «Germany», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *Death as a taxable event and its international ramification*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 95 b, International Fiscal Association.

ZORNOZA PÉREZ, J. [2016]: «Acción 15. El instrumento multilateral y el plan de acción BEPS», en RAMOS PRIETO, J. (coord.), *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Aranzadi.

En materia de no discriminación, la Comisión ha desarrollado en los últimos 15 años una intensa actividad denunciando aquellos elementos de las normativas nacionales que podían vulnerar las libertades fundamentales. Como resultado de este esfuerzo, son varios los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), que ha creado una consolidada jurisprudencia que ha condenado a los EM infractores, casos a los que hay que sumar aquellos en que los EM han modificado su normativa en fases preliminares del proceso de denuncia.

El principal «pero» que podemos poner a esta jurisprudencia es, a su vez, tal vez no por casualidad, el segundo problema principal que afrontan las sucesiones europeas con elementos transfronterizos: las situaciones de doble imposición. Así es, el TJUE, siguiendo una línea jurisprudencial que enjuiciamos errónea, ha considerado que no le corresponde valorar los problemas surgidos por la posible doble imposición en materia sucesoria generada por el ejercicio en paralelo de dos poderes tributarios (STJUE de 12 de febrero de 2009, caso *Block*, asunto C-67/08 –NFJ031324–).

España ha sido y es protagonista en ambos frentes, no discriminación y doble imposición. En relación con el primero, es sabido por todos que España fue condenada por el TJUE en su archiconocida Sentencia de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12 –NFJ054901–) por impedir a los no residentes acceder a los beneficios recogidos en las normas autonómicas³.

En materia de doble imposición, el papel de España es aún más relevante. En primer lugar, era uno de los dos EM implicados, junto con Alemania, en el citado caso *Block* en el que el TJUE admitió que la inexistencia de mecanismos para corregir la doble imposición en Alemania de bienes ya gravados en España no era incompatible con el derecho de la UE. Además, a pesar de las disparidades regionales, seguimos siendo un Estado con un ISD elevado respecto a la media de la Unión, hecho que incrementa el impacto de las situaciones de doble imposición. Lo que es más importante: España es un destino frecuente de residentes con elevados recursos de otros EM (la mayoría de ellos, con sus propios impuestos sobre sucesiones), y de avanzada edad, que deciden pasar en mejores condiciones sus últimos años de vida y realizan importantes inversiones⁴. A todo ello le debemos sumar que España emplea un punto de conexión diferente a la mayoría de los Estados de nuestro entorno y que apenas contamos con tres convenios, con limitaciones propias además, para evitar la doble imposición en materia de sucesiones (Francia, Grecia y Suecia). El resultado es un *cóctel explosivo* que nos sitúa en el epicentro de un gran número de situaciones de doble imposición en las sucesiones transfronterizas en la UE.

Por todos estos factores, consideramos oportuno dedicar un estudio en profundidad a estas situaciones con especial atención al papel de España, exponiendo la problemática actual, exami-

³ Esta sentencia ha hecho correr ríos de tinta en nuestra doctrina y no vamos a ahondar en ella más allá de esta breve mención. No obstante, es un claro ejemplo de que las propias situaciones de doble imposición en España estarán claramente condicionadas por la normativa autonómica a la que se vincule la sujeción por obligación real.

⁴ COPENHAGUEN ECONOMICS, *op. cit.*, pág. 12.

nando los mecanismos existentes para su corrección y valorando las propuestas para su eliminación desde la doctrina y las instituciones europeas.

2. LAS SUCESIONES TRANSFRONTERIZAS EN LA UNIÓN EUROPEA

Antes de profundizar en los problemas concretos de doble imposición, consideramos oportuno delimitar el propio concepto de sucesión transfronteriza. Una sucesión recibirá el apelativo de transfronteriza cuando, en atención a los diferentes puntos de conexión que emplean los EM, podamos entender que existen personas (causante o causahabiente) o bienes y derechos de la herencia vinculados a diferentes EM.

Desde un punto de vista cuantitativo, estamos ante un fenómeno de importancia relativa, pero con una tendencia claramente creciente en el contexto de la UE. Tal y como advierten los documentos de la Comisión, la eliminación de fronteras físicas entre los EM y la consagración de las libertades comunitarias ha propiciado que aproximadamente 15 millones de ciudadanos residan en un EM diferente al de su nacimiento. Más allá de estos traslados de residencia permanentes, el número de ciudadanos de la UE con bienes inmuebles (principalmente, segundas residencias) también va en aumento. A la vista de estos números y del carácter inevitable de la muerte, el número de sucesiones transfronterizas en la UE no puede hacer sino incrementar. Según diferentes estimaciones, algunas de la propia Comisión Europea, actualmente podemos superar las 500.000 sucesiones transfronterizas anuales dentro de la UE⁵.

En un plano jurídico, las sucesiones transfronterizas plantean dos cuestiones fundamentales: la primera es determinar la ley sucesoria que se aplicará para regular los aspectos «jurídico-privados» de la misma. La publicación del Reglamento (UE) n.º 650/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de julio de 2012, soluciona gran parte de los problemas provocados por la falta de armonización de las normativas nacionales⁶. La segunda es practicar las liquidaciones tributarias correspondientes en función de las figuras impositivas que gravan la transferencia de patrimonio a los causahabientes. Cuando varios Estados aplican simultáneamente su poder tributario sobre una misma herencia pueden producirse situaciones de doble imposición. La eficiencia de los me-

⁵ Ya en el año 2009, el documento de trabajo de los servicios de la Comisión que acompañaba a la propuesta del que sería posteriormente el Reglamento (UE) n.º 650/2012 (COM(2009) 154 final) (SEC(2009) 410) cifró en 450.000 las sucesiones transfronterizas anuales estimando que entre un 9 y un 10% de las herencias tienen un componente transfronterizo. Dado que el número de muertes se situó en el año 2015 en 5,2 millones, las sucesiones se habrán incrementado en una proporción similar, máxime ante el incremento en la movilidad de los ciudadanos.

⁶ Reglamento (UE) n.º 650/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de julio de 2012, relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones, a la aceptación y la ejecución de los documentos públicos en materia de sucesiones *mortis causa* y a la creación de un certificado sucesorio europeo. Este reglamento ofrece una regulación completa de las sucesiones internacionales y se ocupa de tres pilares fundamentales: competencia judicial internacional, ley aplicable, y reconocimiento y ejecución de las resoluciones extranjeras.

canismos para su eliminación conecta directamente con el funcionamiento de un mercado interior de personas, objetivo fundamental para la construcción de un espacio común de convivencia.

Con el propósito de ser concisos en este estudio vamos a centrarnos exclusivamente en los impuestos sobre sucesiones en la UE, en sus distintos formatos, obviando los impuestos sobre las transmisiones gratuitas *inter vivos*⁷. Antes de examinar cómo se genera la doble imposición en estas sucesiones, vamos a realizar unos breves apuntes sobre el propio concepto de doble imposición.

3. LA DOBLE IMPOSICIÓN EN LAS SUCESIONES TRANSFRONTERIZAS

Brevemente, pasamos a situar el concepto de doble imposición internacional del que partiremos en este trabajo, con especial atención a la posición de la UE respecto a la incidencia de este fenómeno en las sucesiones transfronterizas.

3.1. LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN MATERIA SUCESORIA

Entendemos que existe doble imposición internacional, en palabras de SAINZ DE BUJANDA, «cuando el mismo presupuesto de hecho da lugar a obligaciones tributarias en varios Estados, por el mismo o análogo título y por el mismo periodo o evento»⁸. Dentro de este concepto debemos separar, a su vez, la doble imposición jurídica de la económica.

En el primer caso, una misma persona es gravada por una misma capacidad económica en diferentes Estados; en el segundo, en cambio, varias personas son gravadas en diferentes Estados por la misma capacidad objeto de gravamen. Nuestro estudio se centrará en la doble imposición jurídica provocada en la persona del heredero (o legatario o cualquier figura equivalente que recibe bienes o derechos por vía sucesoria en los diferentes ordenamientos jurídicos). A este respecto corresponde situar las características particulares de la doble imposición en las sucesiones transfronterizas.

Un primer problema puede ser la diferente concepción de los tributos sobre las sucesiones, algunos de los cuales tienen como sujeto pasivo el patrimonio del causante, como sucede en el

⁷ Eliminar de la ecuación de la doble imposición los impuestos sobre transmisiones gratuitas *inter vivos* (donaciones) puede resultar en principio un tanto artificial; de hecho, el propio modelo de convenio de la OCDE de 1982 para evitar la doble imposición en este campo tiene como título «Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts». No obstante, dado el espectro limitado del trabajo, exigiría un análisis que nos impediría profundizar en los elementos propios de las sucesiones; además, en el seno de la UE, el foco se ha situado sobre las herencias. Igualmente, con afán de simplificar, hablaremos en adelante de herederos en lugar de causahabientes para aglutinar a todos aquellos que perciben elementos del caudal hereditario y nos referiremos a los bienes de la herencia en general, a pesar de que estas pueden estar integradas por bienes y derechos de todo tipo.

⁸ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de derecho financiero*, 10.ª ed., Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1993, pág. 57.

Reino Unido, mientras que en la mayoría de los Estados, el sujeto pasivo son los herederos o legatarios. ¿Entenderíamos entonces que no existe una concurrencia de sujetos gravados y que no existe doble imposición? Realmente es una cuestión que se dilucida en el ámbito interno de cada Estado en atención a su propia concepción de los mecanismos para corregir la doble imposición⁹. A nuestro modo de ver, resulta evidente que un gravamen sobre la masa que posteriormente se repite en los herederos constituye una doble imposición.

El otro problema lógico en un contexto internacional es la diferente naturaleza de los tributos que gravan las sucesiones¹⁰. ¿Qué debe entenderse por un tributo análogo? Al respecto, debemos mantener una concepción amplia en materia de sucesiones dado que no existe entre los EM la proximidad entre figuras que sí existe en materia de impuestos sobre la renta o sobre sociedades. Dentro de esta analogía, por tanto, debemos entender incluidos aquellos tributos cuyo hecho imponible esté vinculado a la sucesión por causa de muerte¹¹.

Como podremos comprobar, las dos formas principales de doble imposición jurídica están conectadas con la interferencia entre los criterios o puntos de conexión elegidos por los Estados para gravar las sucesiones. En primer lugar, se produce una doble imposición jurídica «universal o ilimitada» cuando dos Estados aplican simultáneamente el gravamen universal sobre todos los bienes de una misma herencia por entender ambos que se cumple el criterio de conexión necesario. Por otro lado, existirá una doble imposición jurídica «limitada» por la coincidencia del poder de imposición universal de un Estado (el de residencia del heredero en el caso de España, el de residencia del causante en la mayoría) con un gravamen de carácter territorial (*situs*) circunscrito a los bienes o derechos situados en el territorio de otro Estado sin vinculación personal con la herencia¹².

⁹ De cualquier forma, debemos entender en un plano teórico que en este caso existiría doble imposición dado que, al gravar el caudal relicto, los propios herederos se ven directamente afectados por el menor valor de la porción hereditaria. Debemos considerar que existe identidad en el supuesto de hecho gravado y, por tanto, deben activarse los mecanismos para su corrección.

¹⁰ Como advertimos anteriormente, no vamos a examinar los posibles efectos de doble imposición ocasionados por confluencia de un nuevo gravamen con ocasión de la muerte sobre donaciones vinculadas a la herencia que pudieron tributar o no en su momento. En Francia, por ejemplo, las donaciones realizadas en los seis años anteriores a la herencia se incluyen en el caudal hereditario si no tributaron como donación por aplicarse algún beneficio fiscal. En el caso de España, el artículo 30 de la Ley 29/1987 prevé la acumulación de donaciones al caudal hereditario cuando el donatario suceda al donante en un plazo de cuatro años desde la donación a efectos del cálculo del tipo correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas.

¹¹ Al respecto, el modelo de convenio de la OCDE de 1982 indica en su artículo 2 que quedan cubiertos bajo el convenio todos los impuestos aplicados por un Estado o sus subdivisiones territoriales independientemente de la manera en que sean exigidos. Incluye en este elenco los que gravan el corpus de la herencia, los que gravan las transferencias de bienes hereditarios o las donaciones *mortis causa*. A pesar de esta flexibilidad, por seguridad jurídica el modelo propone en el artículo 2.3 un catálogo de impuestos incluidos en el marco del convenio.

¹² NAVEZ, E.-J.: «La doublé imposition internationale et les méthodes d'évitement», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *La fiscalité des successions et des donations internationales*, Bruselas, Bruylant, 2011, págs. 34-35.

3.2. LA POSICIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA EN RELACIÓN CON LA DOBLE IMPOSICIÓN

La posición de la UE en materia de doble imposición, a pesar de haber sido señalado como uno de los mayores problemas en la construcción del mercado interior y en el ejercicio de la libre circulación de personas¹³, está marcada por la laxa jurisprudencia del TJUE respecto a su obligada eliminación. En un primer momento, en la Sentencia del caso *Gilly* (12 de mayo de 1998, asunto C-336/96 –NFJ006196–), el TJUE ya admitió que los EM podían determinar libremente las reglas de distribución de la potestad impositiva en la negociación de sus convenios de doble imposición (CDI) y que las situaciones de discriminación, de doble imposición u obstáculos a las libertades fundamentales, fruto de los mismos, no serían necesariamente incompatibles con el derecho de la Unión.

Una década después, en el ámbito específico de los impuestos sobre sucesiones, mantuvo esta misma posición en la Sentencia del caso *Block* (12 de febrero de 2009, asunto C-67/08), declarando la compatibilidad con la libre circulación de capitales de una normativa nacional (como la alemana) que no preveía mecanismos para evitar la doble imposición provocada por la colisión de poderes impositivos (con España en este caso) en una herencia transfronteriza.

En definitiva, los Estados tienen libertad para configurar los criterios de conexión para exigir los impuestos sobre sucesiones y, al hacerlo, no están obligados a adaptar sus sistemas a los de los demás Estados, corrigiendo la doble (o multi) imposición que pueda surgir por el ejercicio en paralelo de sus potestades tributarias, independientemente del volumen de esta superposición impositiva¹⁴. Es evidente que esta postura supone un claro obstáculo para que las instituciones europeas puedan imponer a los Estados medidas correctoras de la doble imposición¹⁵.

4. ¿QUÉ PROVOCA LAS SITUACIONES DE DOBLE IMPOSICIÓN EN EL ÁMBITO SUCESORIO?

Como premisa de partida, existirá doble imposición internacional cuando dos jurisdicciones pretenden ejercer al mismo tiempo su poder tributario sobre una misma materia imponible.

¹³ A pesar de la desaparición del artículo 293 del TCE, relativo a la eliminación de la doble imposición en el actual Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), consideramos que siguen teniendo plena vigencia las palabras del abogado general Ruiz-Jarabo Colomer en las conclusiones al caso *D* (asunto C-376/03, párr. 87): «la circunstancia de que un hecho imponible sea susceptible de gravarse dos veces constituye el más serio obstáculo para que los sujetos de derecho y sus capitales trasciendan las fronteras interiores».

¹⁴ La propia abogada general Kokkot, en las conclusiones al caso *Geurts-Vogten* (asunto C-464/05, nota al pie 37), se plantea cuál sería la postura del TJUE ante una situación de flagrante sobreimposición, dado que realmente nunca ha entrado a valorar el impacto concreto de la doble imposición provocada por el ejercicio en paralelo de dos poderes tributarios y si está podría resultar contraria al derecho de la UE.

¹⁵ MARTÍN ROMÁN, J. y BLANCO GARCÍA, A. DEL: «Los problemas de las sucesiones transfronterizas en Europa», *Crónica Tributaria*, núm. 151, 2014, pág. 124.

Por tanto, solo estarán implicados en situaciones de doble imposición aquellos Estados que de un modo u otro mantienen un gravamen sobre las herencias.

4.1. LA SITUACIÓN DE LOS IMPUESTOS SUCESORIOS EN LA UNIÓN EUROPEA

En la UE no existe la más mínima armonización entre los impuestos sobre sucesiones de los EM aunque sí se puede observar en los últimos años una cierta tendencia hacia su reducción o incluso derogación¹⁶. Como resultado de ello, actualmente existen nada menos que diez EM que no imponen ningún impuesto sobre las sucesiones¹⁷. Entre los restantes EM que tienen estos impuestos en vigor, solo en nueve tiene carácter progresivo y con verdadero potencial recaudatorio¹⁸. En el resto, nos encontramos ante impuestos residuales de escaso importe. Ante este panorama, es evidente que los problemas de doble imposición se concentran en esos nueve Estados y en especial entre aquellos en los que existe un importante flujo de ciudadanos que cambian su residencia¹⁹.

Con el fin de resultar sintéticos y que el trabajo pueda, dentro de sus limitaciones de espacio, profundizar en las situaciones de doble imposición más importantes, nos vamos a centrar en el análisis de siete EM representativos conforme a tres factores relevantes: la población, la existencia de gravámenes sobre las herencias y, por último, los especiales vínculos económicos y migratorios con España. Los Estados elegidos son: Bélgica, Francia, Reino Unido²⁰, Países Bajos, Alemania, Italia y, por supuesto, España.

¹⁶ MAISTO, G.: «General report», *op. cit.*, págs. 28-29. La Comunicación COM(2011) 864 final, de 15 de diciembre de 2011, de la Comisión, «Tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU» (pág. 3), ya señalaba dos motivos que podían haber influido en este descenso de la presión fiscal sobre las herencias: la elusión practicada por los grandes patrimonios que hacía recaer en la práctica el gravamen sobre las clases medias y la percepción de que se incurre en una injusta doble imposición al gravar, con ocasión de su obligada transmisión por causa de muerte, una riqueza que ya fue gravada en vida del causante.

¹⁷ Es el caso de Austria, Chipre, Estonia, Letonia, Malta, Rumanía, Eslovaquia, Suecia, la República Checa y Portugal. La derogación del impuesto en Portugal en el año 2004 provocó de hecho un incremento significativo de las inversiones inmobiliarias como estrategia de planificación sucesoria. *Vid.* FERNANDES FERREIRA, R. M. y RESPICIO GONÇALVES, M.: «Portugal», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *op. cit.*, pág. 643.

¹⁸ Así sucede en Alemania, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Irlanda, Luxemburgo, Países Bajos, el Reino Unido y España.

¹⁹ Como advertimos anteriormente, España, con uno de los impuestos más elevados de la UE y como gran destino de retirada de ciudadanos de otros EM, aparece así como el coprotagonista en un gran número de sucesiones transfronterizas con potenciales situaciones de doble imposición.

²⁰ Los efectos del *brexit* no harán sino incrementar los problemas en las sucesiones transfronterizas, por lo que, aunque dejará de forma parte de la UE, consideramos oportuno realizar el análisis del Reino Unido por los importantes vínculos con España.

4.2. LOS CRITERIOS DE CONEXIÓN EN LOS IMPUESTOS SUCESORIOS

El primer problema, como apuntamos anteriormente, es que los EM emplean generalmente dos criterios de forma simultánea para vincular las herencias a su poder tributario: uno, personal (residencia, domicilio, nacionalidad, etc.), que abarca la totalidad de los bienes y derechos independientemente de su localización (*unlimited tax liability*), y otro, territorial, conforme al cual solo se gravan los bienes o derechos situados en su territorio (*situs*) cuando no existe sujeción personal²¹.

La coexistencia de estos criterios provoca la situación de doble imposición más frecuente: cuando un Estado grava la totalidad de los bienes y derechos de una herencia o del heredero conforme al criterio personal y aquel donde están situados algunos de los bienes o derechos grava estos paralelamente conforme al criterio territorial²². Eso sí, tal vez por ser el problema de doble imposición más frecuente, es el que tiene mecanismos de corrección más eficientes, como podremos comprobar²³.

En el caso de los EM seleccionados para nuestro estudio, todos, a excepción de los Países Bajos, que no aplica el criterio territorial, emplean simultáneamente ambos puntos de conexión (véase **cuadro 1**). En la práctica, por tanto, son muy frecuentes las situaciones cruzadas de doble imposición por esta coexistencia de criterios²⁴.

Otra forma posible de doble imposición es la provocada cuando dos EM consideran, por aplicación de sus respectivos criterios de conexión, que una herencia está sujeta de forma universal en ambos. Esta es, sin duda, la colisión más grave, al provocar la citada doble imposición «universal» o ilimitada, y tiene como origen principal el empleo por algunos EM, simultáneamente a la residencia del causante, de un criterio de conexión amplio que también abarca al heredero (el caso de Alemania o Francia) o la aplicación de reglas de extensión de la conexión personal (*deemed residence* o *domicile*) a sus nacionales después de haberse trasladado a otro EM (Alemania, Países Bajos o Reino Unido)²⁵.

²¹ Realidad advertida hace ya cuarenta años por ARCO RUETE, L. DEL: *Doble imposición internacional y derecho tributario español*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 1977, pág. 48.

²² COPENHAGEN ECONOMICS, *op. cit.*, pág. 9.

²³ NAVEZ, E.-J., *op. cit.*, págs. 30-31.

²⁴ El estudio de Copenhagen Economics estimaba ya en el año 2010 entre 32.500 y 44.000 las sucesiones anuales en la UE con inmuebles en otros Estados miembros, situación que podría desembocar en este supuesto de doble imposición.

²⁵ También es posible que los matices en la definición de los propios conceptos de residencia y domicilio en cada EM puedan provocar esta colisión, al entender dos EM que un mismo causante o heredero es residente o tiene su domicilio en ambos. Igualmente, las diferentes reglas de localización de bienes y derechos pueden provocar también que dos EM consideren simultáneamente que un bien o derecho está situado en su territorio. Esta situación es especialmente frecuente respecto a los bienes intangibles, los depósitos bancarios o las acciones representativas de sociedades cuyo principal activo son bienes inmuebles. COPENHAGEN ECONOMICS, *op. cit.*, pág. 37.

Cuadro 1. Criterios de conexión en los EM

EM	Criterio de conexión personal	Criterio territorial
Alemania	Residencia y domicilio del causante y de los herederos (1)	Sí
Bélgica	Residencia del causante (2)	Solo inmuebles (3)
España	Residencia de los herederos (4)	Sí
Francia	Domicilio del causante y de los herederos (5)	Sí
Italia	Residencia del causante (6)	Sí
Países Bajos	Residencia o nacionalidad del causante (7)	No (8)
Reino Unido	Domicilio del causante (9)	Sí

(1) Alemania es el Estado que aplica un criterio de sujeción personal más amplio provocando la tributación mundial por todos los bienes y derechos en las herencias cuyo causante tuvieran su residencia o domicilio en Alemania y, asimismo, sobre los bienes y derechos recibidos por herederos que tengan su residencia o domicilio en Alemania. Conforme al derecho alemán, se entiende por residencia la posesión de una vivienda (o parte de la misma) con vocación de mantenerla y utilizarla, incluso una segunda residencia; es decir, este concepto de residencia es independiente del tiempo de las estancias efectivas. El domicilio, en cambio, puede asimilarse más a la residencia fiscal habitual ya que hace mención a la estancia en Alemania por un periodo superior a seis meses. Vid. WATRIN, C.: «Germany», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *op. cit.*, págs. 394-395. No solo eso, Alemania aplica también una cláusula antiabuso (*deemed residence*) que extiende la aplicación de la legislación alemana durante cinco años a sus nacionales después de abandonar la residencia en Alemania. Este plazo será ampliable hasta diez años si en los diez años anteriores durante al menos cinco años estaban sujetos a tributación universal en Alemania y ahora son residentes en un territorio con una tributación inferior a dos tercios de la alemana o no son residentes en ningún territorio. Vid. MOLL, H. y RAVENTÓS CALVO, S.: «Case Study: On Possible Double Taxation and Other Problems affecting the Free Movement of Persons and Capital within Europe resulting from Inheritance Tax, illustrated by the Example Germany/Spain», *European Taxation*, 2009, pág. 453.

(2) Artículos 1 y 15 del *Codes des droits de succession*. Aunque de forma literal el artículo 1 habla de *domicile*, para entender quiénes son los *habitant du Royaume* (habitantes del Reino) sujetos, en la práctica estamos ante un concepto similar al de residencia fiscal empleado para los impuestos sobre la renta y en el derecho de la UE. MAGNUS, F. y NAVEZ, E.-J.: «La répartition du pouvoir d'imposition des donations et des successions transfrontalières. Articulation des principes internationaux, communautaires et belges», *Revue du Notariat Belge*, núm. 1, 2010, pág. 10. No debe confundirse así con el concepto de domicilio en el *Common Law*.

(3) Artículo 18 del *Codes des droits de succession*. Solo serán gravados los bienes inmuebles que el difunto tuviera en Bélgica.

(4) Artículo 6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD.

(5) Artículo 750 ter del *Code général des impôts*. Hasta el año 1999 solo se aplicaba como criterio el domicilio del causante pero, desde entonces, se ha extendido también la sujeción personal al domicilio de los herederos (cuando el causante no tenga domicilio en Francia) aunque con una importante condición: siempre y cuando tuvieran su domicilio en Francia al menos seis de los diez años anteriores a la herencia. Vid. LACOURT, A.: «La fiscalité des donations et des successions en droit français. Lignes directrices», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *op. cit.*, pág. 307. El domicilio fiscal viene definido en el artículo 4 B del propio *Code général des impôts* en términos muy similares al de residencia fiscal en nuestra normativa interna.

(6) Artículo 2 del *Decreto legislativo de 31 de ottobre de 1990*, n. 346, *testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni*.

(7) La residencia en el derecho holandés se determina conforme a un conjunto de hechos y circunstancias y no de forma taxativa, de modo que no existe una definición concreta del concepto. Entre los elementos «de hecho» que serán tenidos en cuenta para configurar la residencia, la jurisprudencia destaca, entre otros, la existencia de una vivienda permanente, el lugar de trabajo, la residencia de la familia, el lugar donde los niños van al colegio, o la nacionalidad. RICHELLE, F. M. y SONNEVELDT, F.: «Netherlands»,

.../...

.../...

en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *op. cit.*, págs. 568-569. En relación con los nacionales holandeses que, en principio, dejan de ser residentes, se aplica un concepto de residencia extendida o presunta (*deemed residence*), conforme al cual, su sucesión seguirá estando sujeta en los Países Bajos si en el momento del fallecimiento sigue siendo nacional holandés y han transcurrido menos de diez años desde su salida.

- (8) De forma totalmente excepcional en el marco comparado, los Países Bajos, desde el año 2010, no gravan las adquisiciones hereditarias de bienes situados en su territorio cuando el causante no sea residente.
- (9) El concepto de domicilio propio del *Common Law* adquiere especial relevancia en el ámbito del *inheritance tax* en el Reino Unido. En principio, debemos entender por domicilio de elección el lugar de vivienda habitual (*permanent home*), lo que plantea especiales problemas interpretativos por su colisión con el concepto de residencia más propio del *Civil Law*. Por poner un ejemplo, dado que los británicos deben tener un domicilio (y solo uno), si se trasladan al extranjero, pero no cambian su domicilio, seguirán teniendo el Reino Unido como su domicilio de nacimiento. El aspecto más importante por los problemas que genera es el *deemed domicile* o domicilio presunto, que, conforme al artículo 267 (1) del *Inheritance Tax Act*, extiende la sujeción al *inheritance tax* a dos situaciones. La primera, a aquel que hubiera perdido su condición de domiciliado en el Reino Unido en los tres años inmediatamente anteriores, con el claro propósito de retrasar los posibles efectos del cambio de domicilio. La segunda, aquel que hubiera tenido la condición de residente en el Reino Unido (una concepción amplia conforme al *Common Law*), al menos, diecisiete de los últimos veinte años fiscales. Con esta última presunción quedan gravadas sucesiones de sujetos que, a pesar de no tener su domicilio en el Reino Unido, tienen vínculos de residencia con el país durante muchos años. Vid. ARRANZ DE ANDRÉS, C.: «El elemento internacional o transfronterizo en las sucesiones mortis causa. Una mirada al caso británico», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2015. Un aspecto importante es que desde abril de 2013 los esposos pueden elegir el domicilio británico si su cónyuge lleva domiciliado al menos siete años en el Reino Unido en el momento de realizar la elección (también en caso de fallecimiento).

Fuente: elaboración propia a partir de normativas nacionales y la bibliografía indicada.

Como podemos comprobar en el cuadro, el caso de España es particular (casi demencial), pues mantenemos un punto de conexión personal (residencia de los herederos) totalmente inverso al resto de EM. Esta circunstancia va a provocar en multitud de ocasiones una doble imposición «universal» de la sucesión cuando el heredero resida en España y el causante en otro EM.

En el **cuadro 2** a continuación realizamos una explicación sintética de estas posibles situaciones de doble imposición partiendo de una serie de premisas²⁶.

- ²⁶ 1. En las herencias sintetizadas en el cuadro entenderemos que, o bien el causante, o bien, los herederos tienen vínculo personal con España (residencia en este caso) y, a su vez, con otro EM, entendiendo que se cumple también el criterio personal respectivo (residencia o domicilio). Dado el carácter sintético del cuadro no podemos contemplar la situación en que causante y heredero residen a su vez en un mismo EM y, a su vez, alguno de ellos en otro EM. En cambio, sí consideramos posible que los dos EM entiendan a la vez que se cumple el mismo criterio de conexión (residencia del causante, por ejemplo) en ambos.
2. Dado el carácter bilateral del cuadro, no contemplamos la posibilidad de que varios EM aprecien que una persona tiene vínculos simultáneos con todos ellos. Un ejemplo podría ser un nacional holandés (sujeto por aplicación de su regla de *deemed residence*) que ha desarrollado su vida en el Reino Unido donde tiene su domicilio pero que actualmente residía en Bélgica, donde ha fallecido. Los tres Estados gravarán la herencia en su totalidad por cumplirse el vínculo personal con el causante y, en el caso de que el heredero esté en España, la colisión sería a cuatro bandas.
3. No examinamos con carácter general las situaciones de doble imposición provocadas por aplicación del gravamen territorial y el gravamen universal de forma simultánea. Solo advertimos de la tributación territorial (obligación real) en aquellas situaciones en las que potencialmente ninguno de los dos EM gravaría la herencia de forma universal.

Cuadro 2. Estado que gravará la sucesión en función de los vínculos personales con causante y herederos. Sucesiones entre España y otro EM

EM de residencia		Reino Unido		Alemania		Francia	
		Causante	Heredero	Causante	Heredero	Causante	Heredero
España	Causante	Reino Unido	Obligación real cada EM	Alemania	Alemania	Francia	Francia
	Heredero	X_1	España	X_1	X_2	X_1	X_2

EM de residencia		Italia		Bélgica		Países Bajos	
		Causante	Heredero	Causante	Heredero	Causante	Heredero
España	Causante	Italia	Obligación real cada EM	Bélgica	Obligación real cada EM	Países Bajos	Obligación real solo España
	Heredero	X_1	España	X_1	España	X_1	España

Fuente: elaboración propia a partir de normativas nacionales y la bibliografía indicada.

El cuadro 2 se interpreta del siguiente modo:

- Las potenciales situaciones de doble imposición serán marcadas con una X ; no obstante, distinguiremos dos niveles. En el primero de ellos, señalado con X_1 , la doble imposición que se genera por el empleo de diferentes sujetos como vínculo de conexión (herederos en España, causante en otro EM), es el caso de doble imposición universal más habitual en las sucesiones transfronterizas en España. En cambio, marcaremos con X_2 las situaciones en las que la doble imposición potencial se produce porque ambos Estados consideran cumplido simultáneamente el mismo criterio de conexión personal (sucede con Francia y Alemania porque también emplean la residencia del heredero).
- De este modo, el primer recuadro (arriba a la izquierda), por ejemplo, describe una herencia en la que el causante sea residente en España y tenga a su vez su domicilio en el Reino Unido. En este caso, la herencia solo tributará por sujeción universal en el Reino Unido, no existiendo en principio doble imposición universal. En el recuadro inferior, en cambio, si un heredero reside en España y el causante tiene su domicilio en el Reino Unido, sí existirá doble imposición universal por la aplicación criterios de conexión sobre personas diferentes (X_1).

4.3. LOS PROBLEMAS DERIVADOS DE LA PARTICULARIDAD DE NUESTRO CRITERIO DE CONEXIÓN

De la información sintetizada en los cuadros podemos extraer, como primera conclusión, que uno de los pocos elementos comunes en la tributación de las sucesiones en la UE es que casi todos los EM emplean a la vez un criterio de conexión personal, con una clara vocación de atraer a la jurisdicción, conforme a un principio de sujeción fiscal ilimitada, todos los bienes o derechos de la herencia independientemente de su localización, y un criterio territorial, que grava en paralelo los bienes o derechos localizados en un territorio cuando no existe vinculación personal.

Igualmente, podemos comprobar que el principal núcleo de conflictos de doble imposición provocados en las sucesiones transfronterizas con España estriba en que somos el único EM de los analizados que emplea como único punto de conexión personal la residencia de los herederos (Francia y Alemania los simultanean con otros). Los demás EM examinados suelen tomar como referencia al causante tal y como está previsto en el artículo 1 del Modelo de Convenio de doble imposición sobre las sucesiones y donaciones de la OCDE que data del año 1982, cinco años antes a la aprobación de la Ley 29/1987. ¿Por qué España no se adaptó a dicho modelo empleando también la residencia del causante?

Es un misterio. La realidad es que el proyecto de ley de sucesiones y donaciones publicado en el Boletín Oficial del Congreso el 11 de enero de 1978 (dentro de los Pactos de la Moncloa) sí recogía en su artículo 2.1, como criterio de conexión personal, la residencia del causante²⁷. No solo eso, en su exposición de motivos admitía que este cambio respecto a la legislación española anterior (que empleaba la nacionalidad) suponía «un entronque, sin duda necesario, con la legislación extranjera más próxima y con lo ya pactado en los convenios suscritos por España para evitar la doble imposición».

Nueve años después, sin embargo, la exposición de motivos de la Ley 29/1987 copiaba y pegaba estas mismas palabras para hacer referencia a un criterio de conexión personal que, lejos de mantener la línea del modelo de la OCDE de 1982 y de los (pocos) CDI firmados por España²⁸, introducía el criterio inverso de la residencia de los herederos, lo que multiplicaría las colisiones entre ordenamientos.

En nuestra opinión, este severo defecto técnico puede tener su origen en la eliminación del artículo 2, sobre «Ámbito de aplicación territorial» del impuesto, tal y como se plasmaba en el

²⁷ Artículo 2.1. El impuesto se exigirá:

«a) En las adquisiciones *mortis causa*:

1.º Cuando el causante tuviera su residencia habitual en España, por las transmisiones de todos sus bienes y derechos, excepto los inmuebles situados en el extranjero».

²⁸ Por ejemplo, en el CDI con Francia, firmado en 1963 y publicado en el BOE en 1964, se identifica claramente como criterio de conexión principal el Estado en que el causante fuera residente en el momento de su muerte.

proyecto de 1978, en el que se hacía referencia a las situaciones en que España ejercería su poder tributario (criterio personal de residencia del causante y criterio real), y su sustitución por un precepto relativo exclusivamente a su «ámbito territorial», entendido este como espacio físico en el que se aplicará el impuesto, de ahí la referencia a los regímenes tributarios forales²⁹.

El artículo con los criterios de conexión se sustituye en la Ley 29/1987 por los artículos 6 y 7, en los que se introducen los conceptos de sujeción por obligación personal y real. Estos dos conceptos son propios de impuestos sobre la renta (base de separación entre el impuesto sobre la renta de las personas físicas [IRPF] y el impuesto sobre la renta de no residentes [IRNR] en nuestro sistema tributario), en los que la residencia del contribuyente es un elemento capital de distinción. En un impuesto sobre las herencias, en cambio, no tiene sentido tratar de forma diferente a los herederos, residentes y no residentes, pues la naturaleza instantánea del hecho imponible los coloca en situaciones plenamente equivalentes. De hecho, el punto de conexión interno en las sucesiones, a efectos de determinar la comunidad autónoma competente y la normativa aplicable, sí es la residencia del causante³⁰. ¿Fue esta decisión un cambio de última hora?

Desde luego, hasta 1982, momento en el que se aprobó el modelo de convenio de la OCDE, España mantuvo como punto de conexión ideal para las sucesiones transfronterizas la residencia del causante. No tendría sentido que en otro caso hubiera participado en la elaboración del mismo sin haber formulado reserva alguna respecto a esta materia. Japón, en cambio, que ya entonces aplicaba nuestro particular esquema de residencia del heredero, formuló una tajante reserva al artículo 1 del modelo en el que se incluía el domicilio del causante como criterio de conexión que se extendía «al conjunto de este modelo», al entender que le resultaba «extremadamente difícil conciliar el sistema fiscal japonés y el modelo de convenio en materia de sucesiones y donaciones».

Como hemos podido comprobar, este particular modo de entender las sucesiones expone a los residentes en España (potenciales herederos sujetos a obligación personal) a múltiples situaciones de doble imposición «universal» cuando el causante tenga vínculos personales con otros Estados y los herederos residan en España.

²⁹ Artículo 2.

«1. El ISD se exigirá en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económicos vigentes en los territorios históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los tratados o convenios internacionales.»

³⁰ Ley 22/2009. Artículo 32. Alcance de la cesión y puntos de conexión en el ISD.

«1. Se cede a la comunidad autónoma el rendimiento del ISD producido en su territorio.

2. Se considera producido en el territorio de una comunidad autónoma el rendimiento del ISD de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:

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».

En un momento en el que el ISD parece estar abocado a una reforma (más que necesaria) resultaría fundamental para reducir los problemas de doble imposición en las sucesiones transfronterizas que España, de verdad, se adaptara a los criterios empleados en el modelo de la OCDE de 1982. Tal y como ha destacado ya el TJUE en varios pronunciamientos³¹, en un marco de falta de armonización, «no deja de ser razonable que los EM se inspiren en la práctica internacional y en el modelo de convenio elaborado por la OCDE», que ofrecen una nota de coherencia en el reparto del poder tributario entre los Estados que puede reducir las situaciones de doble imposición.

Además, desde un punto de vista recaudatorio, apostar por el nexo personal de los herederos para delimitar la aplicación del ISD está perjudicando claramente a España al no gravar (salvo los bienes y derechos localizados en España) las herencias del gran número de ciudadanos (alemanes, británicos, franceses, etc.) que se convierten en residentes españoles al trasladarse de forma permanente a España tras su jubilación³². ¿Es una estrategia para hacer más atractivo nuestro país como destino de un retiro dorado?

La aplicación del criterio de la sujeción personal de los herederos en España puede crear incluso situaciones de doble imposición cuando el causante resida en España, los herederos en EM que aplican únicamente el criterio de conexión con el causante y los bienes de la herencia estén en Estados que no aplican ISD o simplemente no aplican el criterio de sujeción real, como Países Bajos.

Al margen de estos conflictos concretos, España, tal y como señalamos antes, también está expuesta a la situación más habitual de doble imposición en las sucesiones transfronterizas en la UE: aquella en la cual un Estado aplica el criterio personal para gravar de forma universal los bienes y derechos de la herencia o de un heredero concreto y otro aplica un gravamen por obligación real sobre los bienes y derechos en su territorio.

Adicionalmente, siempre pueden surgir situaciones de doble imposición entre Estados que aplican *a priori* criterios de conexión similares por el diferente contenido que los conceptos de «residencia» o «domicilio» tienen en cada EM³³. De hecho, este problema no se circunscribe solo a estos dos conceptos, también pueden surgir situaciones de doble imposición por la inexistencia de una definición común de otros conceptos puramente civiles como «bienes muebles», «inmuebles» u «hogar permanente»³⁴.

³¹ Entre otras: Sentencia de 12 de mayo de 1998, caso *Gilly* (asunto C-336/96, apdo. 31) o Sentencia de 23 de febrero de 2006, caso *Van Hilten* (asunto C-513/03, apdo. 48).

³² España recibe dos tipos de emigración: uno, eje este-oeste (principalmente, rumanos) y otro, norte-sur, del que recibimos franceses, alemanes y británicos. A pesar de que el primero es más relevante en términos absolutos, desde el punto de vista de las sucesiones, el segundo fenómeno tiene mayor relevancia por el mayor volumen de riqueza de los ciudadanos, su edad más elevada y la existencia de ISD en sus respectivos Estados de origen.

³³ MAISTO, G.: «General report», *op. cit.*, pág. 39.

³⁴ DAFNOMILIS, V.: «A Comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-Border Inheritances. Part 1», *European Taxation*, 2015, noviembre, pág. 500.

Finalmente, no podemos olvidar que, al margen de los criterios de conexión, pueden existir situaciones de doble imposición provocadas por las reglas de extensión de la sujeción aplicadas en EM como Alemania, Reino Unido o Países Bajos.

Queda claro que la descoordinación entre los EM a la hora de aplicar su poder tributario sobre las herencias provoca situaciones potenciales de doble imposición. Como primera forma de eliminarla, examinaremos los CDI sobre la materia. En ausencia de los mismos, deberemos fiar su eliminación a los mecanismos unilaterales fijados por cada Estado en su legislación interna.

Sin afán de adelantar conclusiones al lector, lo cierto es que no deben sorprendernos las carencias que observaremos, tanto en los instrumentos convencionales como en los mecanismos unilaterales. Al fin y al cabo, son estas limitaciones, y sus consecuencias sobre el ejercicio de las libertades fundamentales, las que han impulsado la preocupación de la doctrina por la doble imposición y las propias iniciativas de la UE para su eliminación.

5. LOS MECANISMOS CONVENCIONALES PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Como punto de partida, es evidente que el escenario ideal para eludir el problema de doble imposición en las sucesiones transfronterizas es aquel en el que los Estados reparten sus poderes tributarios, generalmente, a través de acuerdos convencionales (a partir, por ejemplo, del citado modelo de la OCDE de 1982), de forma tal que la doble imposición ni siquiera llega a producirse³⁵. La realidad, en el caso de España en concreto, es que el número de convenios bilaterales (tan solo tres: Grecia, 1919; Francia, 1963 y Suecia, 1963) es tan reducido que apenas tiene incidencia sobre la eliminación de la doble imposición. La referencia principal en este ámbito es el vigente Modelo de Convenio de la OCDE de 1982 sobre las sucesiones y donaciones, por lo que vamos a examinar sus aspectos principales.

5.1. LOS INSTRUMENTOS CONVENCIONALES: EL MODELO OCDE 1982

En el seno de la Sociedad de Naciones surgieron varios proyectos con el propósito de evitar la doble imposición que podía resultar del conflicto entre el Estado de domicilio del causante y

³⁵ Como anécdota, es interesante destacar que la Sociedad de Naciones y la propia OCDE reconocen como primer acuerdo bilateral con el único fin de prevenir la doble imposición el celebrado entre el Reino Unido y Suiza (Cantón de Vaduz) en 1872, que tenía como objeto precisamente evitar la doble imposición en materia de sucesiones. Más concretamente, el Reino Unido trató de limitar los efectos del gravamen universal aplicado en Vaduz a los británicos con propiedades en el cantón, que impedía, incluso, mientras el impuesto no fuera pagado, el acceso a las propiedades en el propio cantón que eran embargadas. Con mayor detalle: JOGARAJAN, S.: «The conclusion and termination of the "First" double taxation treaty», *British Tax Review*, vol. 3, 2012, págs. 284 y ss.

el Estado de situación de los bienes³⁶. El testigo fue recogido posteriormente por la OCDE, que, tras la consolidación de los trabajos del Modelo de Convenio tributario de la OCDE sobre renta y patrimonio (1963), adoptó el 28 de junio de 1966 a través de su Comité Fiscal una Recomendación de modelo contra la doble imposición en materia de sucesiones, excluyendo en un primer momento las sucesiones³⁷. Los trabajos para adaptarlo a la posterior revisión del modelo de renta y patrimonio en 1977 derivaron en el vigente modelo de la OCDE de 1982³⁸, cuya mayor novedad respecto a la versión anterior es incluir también las sucesiones en su campo de aplicación³⁹.

Sin entrar en un examen detallado de cada uno de los preceptos de este modelo de la OCDE de 1982, sí que resulta oportuno señalar los elementos más importantes de su configuración y sus carencias.

La primera de ellas, tal vez la más grave, es el escaso número de CDI en materia sucesoria que se han elaborado bajo su influencia. En el seno de la UE en concreto, apenas existen 33 CDI bilaterales firmados entre los EM (de los 351 que cubrirían el abanico completo de posibilidades), muchos de ellos incluso anteriores al modelo⁴⁰.

El principal objetivo de este modelo de 1982, al igual que sucede con los CDI sobre renta y patrimonio, no es determinar el nivel de imposición de las sucesiones, sino establecer límites

³⁶ Ya en el año 1921, el Comité Financiero solicitó un informe sobre las consecuencias de la doble imposición a un grupo de economistas. En 1928, se celebró una reunión general de expertos gubernamentales que elaboró un informe con varios modelos de convenios, entre ellos, uno relativo a las sucesiones. Ya en este primer informe se apostaba por el domicilio del causante como criterio de conexión a la par que se preservaba el criterio de situación para aquellos elementos situados en un Estado en el que el causante no tenía su domicilio. Habría que esperar, no obstante, hasta 1943, en la Conferencia de México, para ver los dos primeros modelos de convenios para evitar la doble imposición internacionalmente reconocidos; uno, relativo a la imposición sobre la renta, y otro, sobre la imposición sucesoria. Posteriormente, el modelo, aún en el seno de la Sociedad de Naciones, fue levemente perfeccionado en la décima reunión del Comité Fiscal en Londres, en 1946. Para más detalles sobre esta fase embrionaria nos remitimos a: RIBES RIBES, A.: *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, EDERSA, 2003, págs. 111-113.

³⁷ OCDE: *Rapport du Comité fiscal de l'OCDE: Projet de convention de double imposition concernant les successions. Rapport du Comité fiscal de l'OCDE*, París, 1966.

³⁸ OCDE: *Rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE: Modèle de convention de double imposition concernant les successions et les donations*, París, 1983. Traducción al español por VILLA GIL, J. M. DE LA: *Modelo de Convenio de doble imposición sobre las sucesiones y donaciones (OCDE, 1982)*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 1985.

³⁹ Como advierte SÁNCHEZ JIMÉNEZ, la similitud entre ambos modelos permite incluso un examen conjunto, ya que el propio Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE asumía que con la revisión no se habían puesto en cuestión los principios y estructura del modelo de 1966. SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A.: *La doble imposición internacional en materia de sucesiones y donaciones*, Granada, Comares, 1991, pág. 86.

⁴⁰ De hecho, solo Francia con nueve y Suecia con diez tienen más de cinco CDI firmados con otros EM. En el caso de Suecia, además, parte de esos CDI están incluidos en un mismo convenio multilateral con los demás Estados nórdicos (Dinamarca y Finlandia). Es especialmente ilustrativo el desangelado cuadro sobre CDI en materia de sucesiones recogido en la última página de la COM(2011) 864 final, «Tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU», pág. 10.

a la soberanía de los Estados firmantes mediante una distribución equilibrada de su poder de imposición en función de la categoría de los bienes y derechos transmitidos por causa de herencia o donación con el fin de evitar las situaciones de doble imposición que pueden surgir en un contexto internacional⁴¹.

5.1.1. Ámbito de aplicación del convenio

El capítulo I recoge el ámbito de aplicación del convenio. En concreto, el artículo 1 delimita la aplicación a aquellas herencias o donaciones en las que el causante o donante tuviera su domicilio al momento de la muerte (o donación) en uno de los dos Estados contratantes. Esta noción de domicilio fiscal es desarrollada posteriormente en el artículo 4 del modelo, en cuyos comentarios se aclara que resulta equivalente a la «residencia» empleada en el artículo análogo del modelo de la OCDE sobre renta y patrimonio.

Igualmente, tal y como sucede en el modelo de la OCDE sobre renta y patrimonio, no existe una definición concreta de domicilio (residencia), sino una remisión abierta a las respectivas legislaciones nacionales⁴²; de este modo, la expresión puede abarcar tanto la residencia, como el domicilio, el lugar de dirección efectiva o cualquier otro criterio de sujeción similar empleado en cualquiera de los Estados firmantes. Dado que los Estados pueden emplear diferentes criterios personales (residencia frente a domicilio, por ejemplo), son frecuentes las situaciones de doble domicilio a la luz del modelo; un problema que se multiplica por las reglas de extensión de la residencia o domicilio presunto (*deemed domicile*) aplicadas por algunos Estados.

Para solucionar este conflicto, el modelo propone como *tie breaker rule* en caso de doble domicilio el criterio del vínculo personal más estrecho (mismo sistema empleado actualmente en el modelo de la OCDE de 2010), por este orden: vivienda permanente, centro de intereses vitales, morada y nacionalidad, empleando como último recurso la solución por mutuo acuerdo entre los Estados. Esta es posiblemente una de las principales ventajas de contar con un convenio bilateral, al eliminar las relativamente frecuentes situaciones de doble sujeción mundial por la colisión entre los puntos de conexión personales.

El artículo 2 del modelo indica los impuestos que se encuentran incluidos en el campo de aplicación del CDI, en concreto, «los impuestos sobre las sucesiones y sobre las donaciones exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales cualquiera que sea el sistema de exacción».

⁴¹ NAVEZ, E.-J.: «Les remèdes au défaut de coordination des législations nationales», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *op. cit.*, pág. 125.

⁴² «Artículo 4. A los efectos del presente convenio, la expresión "persona domiciliada en un Estado contratante" significa cualquier persona cuya sucesión o donación, en virtud de la legislación de este Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga».

El párrafo 2 del mismo artículo aclara que serán considerados impuestos sobre sucesiones todos aquellos exigidos por razón del fallecimiento⁴³, ya recaigan sobre la masa hereditaria, ya lo hagan sobre una de sus partes, así como los que incidan sobre la transmisión o graven las donaciones *mortis causa*. Aunque en el párrafo 3 se incluye una lista de impuestos incluidos, el párrafo 4 la extiende a todos aquellos de «naturaleza idéntica o análoga» que puedan entrar en vigor en el futuro. La interpretación de este precepto exige que se analice en particular el hecho imponible de los impuestos incluidos, la determinación de la base imponible y el momento de su devengo. Pueden existir impuestos exigidos generados por la muerte del causante que no graven en realidad el enriquecimiento del heredero o la transferencia del patrimonio⁴⁴.

En el caso de España, los tres CDI vigentes (Grecia, 1919; Francia, 1963 y Suecia, 1963) se firmaron con anterioridad a cualquiera de los modelos de la OCDE, por lo que no tenemos referencia para determinar qué impuestos se incluirían en este elenco al margen del ISD. A pesar de ello, lo cierto es que España formuló en su momento una observación y una reserva a este artículo 2. La observación estaba relacionada precisamente con que, en aquel entonces (1982), España consideraba que algunos de sus impuestos, a pesar de no entrar dentro de la definición del segundo párrafo del artículo 2, debían considerarse impuestos sobre las herencias. Dado que ninguno de los impuestos entonces vigentes lo está ahora, esta observación no puede ser trasladada a nuestros días.

En la actualidad, sí que puede surgir alguna duda en materia de sucesiones respecto a aquellos inmuebles que sean asimismo gravados por el impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), cuyo sujeto pasivo en las sucesiones es el causahabiente⁴⁵. La compleja configuración de este tributo, que pretende gravar la ganancia exógena vinculada a la urbanización de los terrenos, no debe ocultar el hecho de que es un gravamen sobre la ganancia de capital, naturaleza que el propio comentario al modelo de la OCDE de 1982 excluye del elenco de impuestos incluidos en este artículo 2⁴⁶.

⁴³ Aclara MAISTO que el paso de la expresión del modelo de 1966 *on the occasion of death* por la actual *by reason of death* supone un estrechamiento del abanico de impuestos, ya que, por ejemplo, impuestos de registro que pudieran devengarse por la transmisión de la propiedad *on occasion of death* no son propiamente provocados *by reason of death*, sino que se generan en cualquier transmisión. Vid. MAISTO, G.: «General report», *op. cit.*, pág. 46.

⁴⁴ *Ibid.*

⁴⁵ No existen otros gravámenes sobre la transmisión hereditaria, ya que la modalidad de documentos notariales actos jurídicos documentados (AJD) es incompatible con el ISD (art. 31.2 del RDleg. 1/1993). Sí que se incluirían, tal y como aclara el comentario al modelo, los impuestos pagados por todos aquellos bienes transferidos en vida del causante que, conforme a la legislación del Estado correspondiente, se añadan a la herencia. En nuestro ordenamiento, en virtud del principio de adición de bienes recogido en el artículo 11 de la Ley 29/1987, pueden añadirse a la herencia bienes y derechos cuya transmisión no solo estuvo sujeta al ISD, sino también al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados (ITPAJD). No obstante, esta posible excepción queda neutralizada cuando el propio apartado 3 del mismo artículo 11 permite la deducción del importe pagado en concepto del ITPAJD de la cuota por el ISD cuando esta segunda fuera mayor.

⁴⁶ Comentarios al artículo del modelo de la OCDE de 1982, párrafo 2, apartado 5 *in fine*. Otra cuestión es que la doble imposición entre el ISD y el IIVTNU sea evidente y notoria, circunstancia agravada, como señala ÁLVAREZ ARROYO, por el

Por otro lado, España y Estados Unidos formularon la única reserva a este artículo 2 del modelo respecto a la extensión del convenio a los impuestos de sus divisiones políticas o sus entidades locales. Esta reserva debemos situarla como una medida «precautoria»⁴⁷ ante el desconocido proceso de descentralización fiscal que comenzaba a construirse en España, con el fin de aislar futuros convenios de los potenciales efectos de una imposición propia expansiva. En todo caso, actualmente, el contenido de esta reserva queda zanjado por el hecho de que tanto el artículo 27.1 de la Ley 22/2009, respecto a las comunidades autónomas de régimen común, como el artículo 2 del Convenio económico con la Comunidad Foral de Navarra (Ley 28/1990) y del Concierto económico con el País Vasco (Ley 12/2002), recogen el sometimiento del poder tributario autonómico a los convenios para evitar la doble imposición firmados por España.

5.1.2. Criterios de conexión y distribución del poder tributario

El aspecto que más nos interesa en relación con este modelo de la OCDE son los puntos de conexión elegidos, raíz de los principales problemas de doble imposición, que se corregirían si existiera un reparto coordinado del poder tributario. Como comprobamos anteriormente, el modelo apuesta en su artículo 1 por el empleo del domicilio del causante (entendido este como residencia) para determinar qué Estado tiene derecho a la imposición global de la sucesión⁴⁸. Paralelamente, en el capítulo III (arts. 5 a 8), relativo las «Normas de gravamen», se distribuye el poder de imposición entre los Estados en función del tipo de bien o derecho. Así, el artículo 5 reconoce el derecho del Estado de situación a poder gravar los bienes inmuebles en su territorio. En un sentido similar, el artículo 6 también permite que el Estado de su situación grave los bienes muebles pertenecientes a un establecimiento permanente. El artículo 7 actuaría como cláusula de cierre a fin de evitar la doble imposición al otorgar el poder de imposición exclusivo sobre cualquier otro bien diferente a los anteriores (inmuebles o muebles vinculados a un establecimiento permanente situados en el otro Estado) al Estado de domicilio del causante⁴⁹. Se incluyen aquí no solo los bienes muebles

hecho de que no exista ningún mecanismo automático de corrección de la misma en el propio ISD. Únicamente, el artículo 108.4 de la Ley reguladora de las haciendas locales (RDleg. 2/2004) recoge una bonificación potestativa de hasta el 95% sobre el IIVTNU para los terrenos transmitidos por motivo de sucesión, en línea recta o en favor de cónyuges. *Vid.* ÁLVAREZ ARROYO, F.: «Adecuación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los principios constitucionales en materia tributaria», *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 21, 2003, pág. 74.

⁴⁷ VILLA GIL, J. M. DE LA, *op. cit.*, pág. 223.

⁴⁸ El domicilio del causante (o donante) actúa así al mismo tiempo como criterio de conexión (qué Estado ejerce su poder tributario) y como delimitador del ámbito de aplicación (a qué herencias se aplica). SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A., *op. cit.*, pág. 95.

⁴⁹ Tal y como señalan los comentarios al artículo 7, párrafo 3, «El objeto del convenio es eliminar la doble imposición que pueda resultar de la aplicación de diferentes legislaciones internas con ocasión de una muerte o de una donación. El convenio tiende a tal fin restringiendo, principalmente, el derecho a gravar la sucesión o la donación por los dos Estados; es decir, por el Estado del domicilio del causante o del donante, según el artículo 4, y por el Estado de situación de los bienes según los artículos 5 y 6; los restantes criterios que podrían servir de base a una sujeción integral al impuesto de acuerdo con las legislaciones internas son, por tanto, excluidos».

no afectos a establecimientos permanentes en el otro Estado, sino también los bienes inmuebles y muebles situados en terceros Estados.

Con el fin de preservar el principio de territorialidad, previsto entonces en el artículo 2 del Decreto 1018/1967 (texto refundido de sucesiones) y recogido actualmente en el artículo 7 de la Ley 29/1987 (obligación real)⁵⁰, España, al igual que muchos otros Estados, formuló una reserva a este artículo 7 del modelo. Dado que, en aplicación de este principio, España consideraba ya entonces sujetos a gravamen «toda clase de bienes que radiquen en territorio nacional y de derechos, acciones y obligaciones que en él hayan nacido, puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse», aceptar la imposición exclusiva de estos bienes y derechos en el Estado de domicilio del causante supondría una renuncia frontal al mismo.

5.1.3. Métodos para evitar la doble imposición

El último aspecto que destacaremos del modelo de 1982 son los métodos previstos para corregir la doble imposición. En caso de aplicar de forma estricta las reglas del modelo, esta doble imposición se produciría de forma casi exclusiva en relación con los bienes inmuebles y los bienes muebles de establecimientos permanentes que están situados en un Estado diferente al del domicilio del causante⁵¹. En ambos casos, los artículos 5 y 6 del modelo reconocen que estos bienes «pueden someterse a imposición en este otro Estado». La doble imposición surgirá si el Estado de situación de los mismos, en su legislación interna, recoge este principio de territorialidad, dado que el convenio no puede ampliar el alcance de los impuestos a los que se aplica⁵². En la práctica, casi todos los Estados (el caso de los Países Bajos es una excepción) aplican este principio, por lo que las situaciones de doble imposición, incluso bajo el paraguas del modelo, podrían ser frecuentes⁵³.

⁵⁰ «Artículo 7. Obligación real. A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el impuesto, por obligación real, por 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 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».

⁵¹ Quedan al margen las situaciones provocadas por las reservas que puedan formular los diferentes Estados en relación con el modelo y que puedan verse posteriormente plasmadas en sus respectivos convenios bilaterales. Un ejemplo claro sería España si hubiera plasmado (cosa que no ha hecho) la comentada reserva al artículo 7 del modelo, gravando los bienes y derechos situados en su territorio a la par que el Estado de domicilio del causante también los grava.

⁵² SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A., *op. cit.*, págs. 99-100.

⁵³ Tal y como señalaba cuarenta años atrás ECHENIQUE GORDILLO, el reconocimiento en el propio modelo del principio de territorialidad era una manera de compensar a los países de situación por los bienes que han estado bajo su protección; la elección de criterios de conexión no es más que un reflejo de la lucha de intereses en juego. *Vid.* ECHENIQUE GORDILLO, R.: «Doble imposición sobre las sucesiones, los convenios con Francia y Suecia: algunas reflexiones», en VV. AA., *Impuesto sobre sucesiones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1977, pág. 254.

Ante esta realidad, se hace necesario *corregir* la doble imposición, aunque cabría incluso eliminar la causa de su nacimiento con una elección de los puntos de conexión diferente. No existiría doble imposición, por ejemplo, si el modelo hubiera aplicado un único punto de conexión personal (domicilio del causante) para todos los bienes y derechos de una misma herencia, vetando la aplicación del principio de territorialidad⁵⁴. Igualmente, tampoco existiría doble imposición que corregir si el poder de imposición conferido por los puntos de conexión fuera exclusivo; por ejemplo, si solo el Estado de situación pudiera gravar los bienes inmuebles.

En la práctica, el modelo propone en su artículo 9 dos métodos para corregir la doble imposición: el método de exención con progresividad y el método de imputación ordinaria. El primero de ellos, exención con progresividad (art. 9 A), se asemeja mucho a la segunda solución indicada anteriormente, ya que eliminaría la causa de nacimiento de la doble imposición al reconocer una potestad exclusiva al Estado de situación: «el Estado donde estaba domiciliado el causante en el momento de su muerte no grava los bienes que, según el convenio, están sometidos a gravamen en el otro Estado (Estado de situación)»⁵⁵. El carácter progresivo de este método de exención permite al Estado de domicilio, a pesar de no gravar los bienes situados en el otro Estado, computarlos a efectos de determinar el tipo aplicable a la sucesión, es decir, incluirlos en una base imponible hipotética que determinará el tipo aplicable (más elevado) al resto de la herencia⁵⁶.

Existen dos riesgos principales detrás de este sistema de exención, aun con progresividad, que pueden provocar aparentes discriminaciones entre sucesiones transfronterizas frente a aquellas internas (fruto, no obstante, del reparto del poder tributario fruto del convenio). En primer lugar, si por alguna circunstancia estos bienes no son gravados de forma efectiva en el Estado de situación, el Estado de domicilio no podrá gravarlos al haber cedido su potestad sobre los mismos, recibiendo mejor trato así la herencia con elementos transfronterizos. En cambio, si el Estado de situación aplica un gravamen superior que el Estado de domicilio, la sucesión con elementos transfronterizos recibirá un trato fiscal más severo que aquella con todos sus elementos en el Estado de domicilio.

El método de imputación ordinaria (art. 9 B), por su parte, exige que el Estado de domicilio deduzca (*tax credit*) de la cuota resultante de su propio impuesto sobre las sucesiones (sin excluir

⁵⁴ Como advierte SÁNCHEZ JIMÉNEZ, esta medida podría provocar cambios de domicilio al Estado con una menor tributación sobre las herencias, en un sentido similar a lo que ha sucedido con los traslados entre comunidades autónomas en España. *Vid.* SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A., *op. cit.*, pág. 106.

⁵⁵ VILLA GIL, J. M. DE LA, *op. cit.*, pág. 122.

⁵⁶ Este sistema evita la discriminación contra los contribuyentes que perciben herencias con bienes en un solo Estado que, ante el carácter eminentemente progresivo del impuesto, tributarían más que un contribuyente al que se le aplica el método de exención integral (sin progresividad) respecto a los bienes situados en el extranjero al separarse en dos la base imponible. Igualmente, tal y como reconocen los comentarios al artículo 9 del modelo (apdo. 37), de este modo, el Estado de domicilio puede aplicar sobre los restantes bienes el mismo tipo que aplicaría si no existieran bienes exentos.

ningún bien o derecho) el importe pagado en el otro Estado (de situación) por aquellos bienes que puedan ser gravados en él. Esta deducción tiene como límite el impuesto que se pagaría proporcionalmente en el Estado de domicilio por dichos bienes. Es importante recordar que solo será deducible el impuesto *efectivamente* pagado en el Estado de situación, de modo que si en este Estado se aplica paralelamente algún tipo de beneficio o deducción, el importe de la deducción se reducirá⁵⁷.

Este segundo método no garantiza la eliminación total de la doble imposición ya que, si el tipo del Estado de domicilio es inferior al aplicado en el Estado de situación, solo se corregirá parcialmente. En este caso, las sucesiones con elementos transfronterizos recibirían un peor trato fiscal; no obstante, el objetivo de este sistema no es eliminar la doble imposición, sino garantizar los derechos recaudatorios del Estado de domicilio.

5.2. EL IMPACTO DEL MODELO OCDE EN ESPAÑA Y SUS RESTANTES CONVENIOS

Entre los Estados analizados, España solo tiene CDI en materia de sucesiones con Francia (los otros dos Estados son Suecia y Grecia), firmado en 1963, con anterioridad a cualquiera de los dos modelos de convenio⁵⁸. A pesar de este desfase temporal, las disposiciones del convenio España-Francia no distan mucho de las contenidas en el modelo. Se fija como ámbito de aplicación las herencias donde el causante sea residente en alguno de los dos Estados y se aplican similares reglas de distribución de la potestad tributaria respecto a los inmuebles y los bienes muebles vinculados a establecimientos permanentes (estado de situación)⁵⁹. El gran logro del convenio es que distribuye potestades exclusivas, por lo que, en principio, se evita totalmente la doble imposición. En la práctica, opera una suerte de exención con progresividad, de forma que sí se podrán tener en cuenta los bienes gravados en el otro Estado a efectos de calcular el tipo aplicable (art. 36).

Al margen de su contenido, la principal conclusión que debemos extraer del examen del modelo de 1982 es su fracaso a la hora de configurar un estándar internacional que alentara

⁵⁷ Es interesante en este sentido el ejemplo empleado en los comentarios al artículo 9 del modelo (apdo. 42). Si el Estado de situación B ofrece algún tipo de deducción aplicable, por ejemplo, sobre los bienes de sus establecimientos permanentes que estén en un tercer Estado C, a la hora de aplicar la imputación ordinaria en el Estado A de domicilio, esta se limitará al importe efectivamente pagado en B, después de la respectiva deducción.

⁵⁸ En puridad, el convenio incluía tanto la doble imposición sobre la renta como la doble imposición sobre las herencias. El convenio sobre la renta fue derogado por el convenio sobre la renta y patrimonio de 27 de junio de 1973, que mantiene la vigencia de los preceptos relativos a las herencias.

⁵⁹ Existe también una regla específica respecto a bienes corporales con especial vinculación al causante, como el mobiliario, la ropa, el ajuar y los objetos y colecciones de arte, que solo serán gravados en el Estado donde estén situados en la fecha de la muerte del causante. No obstante, los barcos, aeronaves, automóviles y demás vehículos de motor serán gravados en el Estado donde se hayan matriculado (art. 33). Los restantes bienes se someterán a imposición en el Estado de residencia del causante en el momento del fallecimiento.

la firma de convenios en materia de sucesiones. El hecho de que no se haya revisado desde su firma es buena prueba de ello, sobre todo si lo comparamos con los continuos trabajos de actualización del modelo de convenio sobre la renta. Entre las principales causas de esta parálisis la doctrina apunta cuatro: el importante esfuerzo relativo detrás de la negociación de un convenio para una materia con tan poco impacto recaudatorio; las grandes diferencias entre las normativas nacionales; la priorización de los impuestos periódicos, y, especialmente, la percepción (errónea y sesgada) de que los instrumentos unilaterales de corrección de la doble imposición son suficientes⁶⁰.

Este triste resultado no debe ocultar, en cambio, que estamos ante un modelo que, de haberse extendido, habría reducido a cuotas insignificantes los actuales problemas de doble imposición que afectan a las sucesiones transfronterizas en la UE y especialmente en España. No obstante, paradójicamente, a pesar de la participación activa de España en su elaboración, formulando varias reservas y observaciones, nuestro país no ha mostrado desde entonces el más mínimo interés en firmar convenios para evitar esta forma de doble imposición. El hecho de haberse alejado de los puntos de conexión previstos en el modelo puede haber influido, pues, como ya indicó Japón, resulta difícil aplicar el modelo con un punto de partida totalmente inverso. A pesar de todo, *pro futuro*, ello no debe ser una excusa para corregir un obstáculo que, con un impuesto potencialmente tan elevado y tantos vínculos internacionales, desalienta los desplazamientos e inversiones transfronterizas.

6. LA (IN)SUFICIENCIA DE LOS MECANISMOS INTERNOS PARA CORREGIR LA DOBLE IMPOSICIÓN

El escenario que estamos dibujando en torno a la doble imposición en las sucesiones transfronterizas entre España y otros EM es realmente desalentador. Para empezar, no existe el más mínimo grado de armonización entre los EM; lo que es peor, las frecuentes colisiones entre los criterios de conexión de los Estados y los conflictos por la aplicación de otras reglas en perspectiva estrictamente nacional provocan frecuentes situaciones de doble imposición. A la hora de solucionar este grave problema para la movilidad de los ciudadanos no podemos contar con el TJUE, que ha respaldado con su jurisprudencia la existencia de situaciones de doble imposición. Tampoco el modelo de convenio de 1982, a pesar de su teórica utilidad, ha dado sus frutos al no haber motivado la creación de una red consistente y amplia de CDI en materia sucesoria. ¿Qué nos queda? Los instrumentos internos nacionales para corregir la doble imposición. Empezando por el caso español y conectando con los restantes Estados analizados (Alemania, Bélgica, Francia, Italia, Países Bajos y el Reino Unido), vamos a evaluar en las siguientes páginas si estos mecanismos consiguen suplir de manera efectiva la práctica inexistencia de CDI.

⁶⁰ MAISTO, G., «General report», *op. cit.*, págs. 44-45; RIBES RIBES, A., *op. cit.*, págs. 186-187.

6.1. LA DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

En el caso de España, el artículo 23 de la Ley del ISD (LISD) y el artículo 46 del reglamento (RISD) apuestan por el método de imputación ordinaria, empleado ya en otros impuestos en nuestro país como el IRPF o el impuesto sobre el patrimonio (IP), y uno de los previstos en el propio modelo de la OCDE de 1982 (art. 9 B). La deducción solo será aplicable por aquellos contribuyentes con sujeción universal por aplicación del principio de obligación personal, es decir, a los herederos residentes en España. El valor de la deducción será la menor de dos cantidades:

- El importe efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.
- El resultado de aplicar el tipo medio efectivo⁶¹ de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.

Una de las características principales de esta deducción es que su ámbito de aplicación son las herencias en las que existan «bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España» y, siendo el heredero residente en España, este incremento patrimonial sea gravado efectivamente en el extranjero por un impuesto similar.

Son tres las cuestiones que destacaremos de este precepto. En primer lugar, a la hora de determinar cuáles son los «bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España» que pueden generar este derecho a la deducción, debemos emplear los mismos criterios expansivos que para delimitar la propia obligación real de contribuir prevista en el artículo 7 LISD, extendiendo, por tanto, la deducción a bienes o derechos «cualquiera que sea su naturaleza».

De este modo, mediante una interpretación *a sensu contrario* de lo dispuesto para los bienes y derechos sujetos por obligación real, entenderemos situados en el extranjero, conforme al RISD (art. 18.2), los bienes muebles afectos de forma permanente a viviendas, fincas, explotaciones o establecimientos industriales situados fuera del territorio español. Circunstancia extensible, por ejemplo, a las acciones, participaciones en fondos de inversión y cuentas bancarias situadas en el extranjero (Consulta de la Dirección General de Tributos [DGT] V2298/2005, de 14 de noviembre –NFC021651–).

Conforme a este criterio, es importante resaltar que, si por un conflicto de calificación un Estado grava un bien que radica en España conforme a la normativa española, la deducción no resultará de aplicación.

⁶¹ El artículo 46 del Reglamento del ISD (RISD) aclara que por tipo medio efectivo debemos entender el que resulte de dividir la cuota tributaria por la base liquidable, multiplicando el resultado por 100, con hasta dos decimales.

Con los «derechos que puedan ser ejercitados fuera de España», en cambio, consideramos que debemos aceptar una interpretación más amplia por cuanto sí cabe la posibilidad, en un plano jurídico, de que dichos derechos puedan ser ejercitados a su vez en España y fuera de España. Al contrario de lo que sucede en otros países, España no excluye, en abstracto, ninguna categoría de bienes o derechos de la deducción.

La segunda cuestión que conviene delimitar es el concepto de «impuesto similar». Al respecto, CALDERÓN CARRERO ha apuntado que la deducción por doble imposición exige una «similitud sustancial» entre los tributos atendiendo a un juicio de comparabilidad global del impuesto extranjero conforme a varios criterios (función del impuesto en el sistema tributario, su objeto o hecho imponible, la capacidad económica real o ficticia gravada)⁶². En atención a estos parámetros, los impuestos sobre las herencias vigentes en los EM examinados entrarían dentro del campo de la deducción.

Finalmente, otro aspecto relevante es que el impuesto debe haber sido «efectivamente» pagado en el extranjero. En caso de existir exenciones, deducciones o cualquier otro beneficio que elimine o minore la tributación, será el importe finalmente pagado el único objeto de deducción⁶³. Un problema frecuente en la aplicación de esta deducción son los diferentes plazos en la gestión de los distintos impuestos, que pueden provocar que en la fecha de presentación de la autoliquidación en España aún no se conozca el impuesto «efectivamente» pagado en el extranjero. En este caso, no cabe aplicar la deducción sobre la base de una estimación del importe a pagar, siendo el único camino para evitar la doble imposición el de solicitar con posterioridad, tras instar la rectificación de la autoliquidación, la devolución de ingresos indebidos una vez conocido el valor de la deducción⁶⁴.

6.2. LA DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN LOS RESTANTES ESTADOS MIEMBROS

Una vez expuestos los aspectos principales de nuestra deducción, hemos de valorar su eficacia para corregir las situaciones de doble imposición. Para realizar este análisis, consideramos

⁶² En particular, nos remitimos al detallado estudio realizado en CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La cuestión de la "comparabilidad de impuestos" a los efectos de la aplicación de las deducciones por doble imposición internacional», *RCyT. CEF*, núm. 216, 2001, págs. 89-120.

⁶³ Al respecto, la DGT se ha posicionado (V2885/2013, de 30 de septiembre –NFC049054–) subrayando que, a su criterio, no procedería la aplicación de la deducción si se ha obtenido en el extranjero un legado libre de impuestos, pues el «importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero [...] claramente se refiere, aunque no sea de forma expresa, a que lo haya satisfecho el propio sujeto pasivo que se quiere aplicar la deducción, y como el consultante no va a satisfacer ningún impuesto en Holanda, no podrá aplicarse la exención (*sic*)».

⁶⁴ RIBES RIBES, A.: «La fiscalité des donations et des successions en droit espagnol. Lignes directrices», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *op. cit.*, págs. 398-399.

oportuno exponer brevemente los mecanismos unilaterales previstos en los restantes EM bajo examen y valorar las interacciones de estos mecanismos a fin de corregir la doble imposición que ya advertimos en el cuadro 2. Debemos advertir que no entramos en valoraciones concretas respecto al importe al que ascenderá la hipotética doble imposición, que será menor respecto a países con impuestos más reducidos, ni analizaremos en qué situaciones los respectivos Estados han bonificado las sucesiones hasta el punto de eliminar en la práctica la existencia de doble imposición, como ha sucedido en algunas comunidades autónomas en España⁶⁵.

6.2.1. Alemania

Las situaciones de doble imposición generadas por la aplicación del impuesto alemán sobre las herencias son muy frecuentes dado que aplica el gravamen universal conforme a un criterio de conexión doble (residencia del causante y de los herederos) junto con las reglas de extensión de la residencia (*deemed residence*) aplicables a sus nacionales hasta diez años después de abandonar el país, además del principio de territorialidad para los bienes situados en Alemania. La normativa alemana prevé una imputación ordinaria (*credit method*) aplicable únicamente a los supuestos de sujeción universal, sobre impuestos efectivamente pagados, con el límite del impuesto pagado en Alemania y que grave los bienes extranjeros de la herencia.

La concreción de qué se entiende por bienes extranjeros de la herencia resulta crucial a la hora de determinar el ámbito de la deducción para corregir la doble imposición. En este sentido, Alemania aplica un principio de cierta equivalencia: permitirá la deducción sobre el impuesto pagado en el extranjero respecto al mismo elenco de bienes que a su vez ella misma grava conforme al principio de territorialidad. Este catálogo de bienes se enumera en el artículo 121 de la Ley de valoración fiscal (*Bewertungsgesetz, BewG*).

De este modo, si el causante era residente en Alemania, se consideran bienes situados en el extranjero aquellos señalados en el artículo 121 que estén situados fuera de Alemania. En cambio, si el causante no era residente en Alemania, se entenderán bienes en el extranjero todos excepto los incluidos en el artículo 121 y situados en Alemania. Por tanto, el elenco de bienes en el extranjero es más amplio en el segundo caso⁶⁶, al excluirse solo una serie de bienes situados en Alemania, mientras que en el primero solo se entenderán en el extranjero aquellos equivalentes al artículo 121 situados fuera de Alemania.

Este hecho supone una clara limitación de la deducción al aplicarse, cuando el causante sea residente en Alemania, solo a los bienes enumerados en el artículo 121 situados en el extranjero;

⁶⁵ Como indicamos anteriormente, existe una tendencia en la UE a una reducción de la fiscalidad sucesoria; así ha sucedido en España por acción de las competencias normativas de las comunidades autónomas, pero también en países como Italia o Francia respecto al gravamen sobre familiares directos.

⁶⁶ WATRIN, C.: «Germany», *op. cit.*, pág. 398.

quedando fuera, por ejemplo, las cuentas bancarias en el extranjero o las participaciones en entidades extranjeras inferiores al 10%.

6.2.2. Bélgica

El método de imputación ordinaria elegido (*credit method*) se aplica exclusivamente respecto al impuesto efectivamente pagado sobre los inmuebles situados fuera de Bélgica existentes en dicha sucesión⁶⁷. Si tenemos presente que Bélgica vincula a la residencia del causante en Bélgica la sucesión universal de todos sus bienes y derechos, independientemente de su localización, podemos entender el carácter extremadamente limitado de esta deducción al dejar fuera, no solo los bienes muebles y otros derechos que sean gravados en otros Estados por el principio de territorialidad, sino la colisión frontal provocada por las situaciones de sujeción universal en dos Estados.

A la hora de determinar qué inmuebles se incluyen en el ámbito de la deducción, Bélgica acepta la calificación realizada por el Estado de situación y se muestra flexible a la hora de admitir, por ejemplo, las participaciones en sociedades inmobiliarias que en un Estado son clasificadas como inmuebles⁶⁸. Esta posición de Bélgica es coherente con su normativa interna que, recordemos, solo grava los bienes inmuebles (no los muebles) conforme al principio de territorialidad.

6.2.3. Francia

Conviene advertir en primer lugar que, al margen de estos mecanismos unilaterales, resultaría de aplicación preferente, en aquellas sucesiones transfronterizas con España a las que sea de aplicación, el CDI entre ambos países. De hecho, el gran número de CDI firmados por Francia en materia sucesoria limita enormemente el número de situaciones de doble imposición a pesar de emplear un doble criterio de conexión que vincula la sujeción universal tanto al causante como al heredero.

El artículo 784 del *Code général des impôts* prevé la aplicación del método de imputación ordinaria del impuesto pagado en el extranjero únicamente respecto al impuesto francés correspondiente a los bienes muebles e inmuebles situados fuera de Francia. La clave estriba de nuevo en delimitar qué bienes se entienden situados en (fuera de) Francia, entre ellos, las cantidades de dinero depositadas en bancos franceses, las acciones emitidas por sociedades francesas o las entidades titulares de bienes inmuebles situados en Francia (más de un 50% de su activo) que reciben el mismo trato que los bienes inmuebles⁶⁹.

⁶⁷ Artículo 17 del *Codes des droits de succession*.

⁶⁸ DEBLAUWE, R.: «Belgium», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *op. cit.*, pág. 156.

⁶⁹ MONASSIER, B.: «France», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *op. cit.*, pág. 373.

6.2.4. Italia

Como en la mayoría de los Estados, la residencia del causante es el criterio de sujeción universal al impuesto; no obstante, la característica particular de la legislación italiana es una concepción muy amplia del principio de territorialidad respecto a las herencias con bienes en su territorio. Este hecho provocará frecuentes colisiones con otros Estados que graven dichas herencias mediante la sujeción universal. Así, por ejemplo, se entienden situadas en Italia las cuentas corrientes en bancos residentes en Italia, independientemente de dónde se encuentre la oficina; las acciones o bonos cuando el emisor sea una entidad constituida en Italia o con su dirección efectiva en Italia, y todos aquellos barcos o aeronaves registrados en Italia al margen de su localización⁷⁰.

El mecanismo para corregir la doble imposición en las situaciones de sujeción universal al impuesto es de nuevo el de imputación ordinaria⁷¹, aplicado bajo condiciones estrictas⁷² únicamente sobre aquellos bienes o derechos que se encuentren situados en el extranjero conforme a la normativa italiana (no importa si a su vez también se entienden localizados en Italia), gravados de manera efectiva en el extranjero por impuestos similares (excluidos, por ejemplo, los impuestos sobre las plusvalías, que solo serían gastos deducibles en la base) y con el límite del impuesto italiano atribuible a dichos bienes.

6.2.5. Países Bajos

La sujeción universal está vinculada a la residencia del causante, aunque también se aplica excepcionalmente, hasta un plazo de diez años, a los causantes con nacionalidad holandesa residentes en otros Estados (*deemed residence*). Los mecanismos de corrección de la doble imposición, previstos en el Decreto para evitar la doble imposición del año 2001 (*Besluit voorkoming dubbele belasting 2001, Bvdb 2001*), difieren en ambos casos. En el primer supuesto (art. 47), se prevé el mecanismo de imputación ordinaria respecto al impuesto pagado en otro Estado sobre bienes situados en él. Estos bienes extranjeros objeto de deducción se limitan en este caso a las propiedades inmobiliarias (derechos reales sobre las mismas, propiedad económica o participaciones en entidades inmobiliarias⁷³) y a los bienes pertenecientes a establecimientos permanentes⁷⁴. La

⁷⁰ SACCARDO, N.: «Italy», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *op. cit.*, pág. 482.

⁷¹ Artículo 26 (b) del *Decreto legislativo de 31 ottobre de 1990, n. 346, testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni*.

⁷² SELLITO, E. y STANS, Y.: «La fiscalité des donations et des successions en droit italien. Lignes directrices», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *op. cit.*, pág. 434.

⁷³ Sin entrar en detalle, la normativa holandesa considera bienes inmuebles corporales las participaciones en entidades cuyos activos se compongan más de un 70% por inmuebles; en este caso, el equivalente extranjero a estas entidades inmobiliarias sí entraría en el ámbito de la deducción.

⁷⁴ PIJERS, Y. J. M. y VIJFELKEN, I. J. F. A. VAN: «La fiscalité des donations et des successions en droit néerlandais. Lignes directrices», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *op. cit.*, pág. 475.

deducción será, en un sentido similar a la normativa española, la menor entre el impuesto efectivamente pagado en el extranjero y la parte proporcional del impuesto holandés por estos bienes.

En el segundo supuesto (art. 48), la extensión de la residencia de forma ficticia motiva una aplicación más amplia de la deducción. En este caso, la deducción abarca la totalidad del impuesto pagado en el Estado de residencia del causante, así como los impuestos pagados en terceros Estados; estos últimos, ya solo respecto a bienes inmuebles y bienes pertenecientes a establecimientos permanentes.

Si existen bienes situados en otro Estado que dicho Estado grava con un impuesto similar pero ninguno de estos dos mecanismos ha podido ser empleado (por ejemplo, en el caso de una cuenta bancaria), la normativa holandesa (art. 49) prevé que el impuesto pagado en el extranjero pueda ser detraído de la base del impuesto como una suerte de gasto deducible.

La deducción prevista en la normativa holandesa para los supuestos en los que el causante sea residente efectivo en los Países Bajos (art. 47) tiene un ámbito de aplicación muy limitado, aplicándose únicamente a dos categorías de bienes extranjeros concretos: propiedades inmobiliarias y bienes de establecimientos permanentes. Como consecuencia de ello, resulta patente la colisión con un Estado que aplique un gravamen basado en el principio de territorialidad más amplio (gravando, por ejemplo, las cuentas bancarias situadas en su territorio, tal y como hace España)⁷⁵. A pesar de la aplicación de una deducción más amplia en los supuestos *deemed residence* (avalada, no lo olvidemos, por el TJUE) y la regla que permite en último extremo deducir el impuesto pagado en el extranjero de la base imponible, los mecanismos de corrección de la doble imposición previstos en la normativa holandesa siguen siendo insuficientes.

6.2.6. Reino Unido

El primer problema que plantean las sucesiones transfronterizas con el Reino Unido es el empleo del domicilio del causante como criterio de conexión, frente al empleo de la residencia del causante en la mayoría de los Estados, hecho que provoca situaciones habituales de colisión entre sujeciones universales, incrementadas por sus normas de extensión de la sujeción personal (*deemed domicile*). En el caso de España, como venimos indicando, estas situaciones se multiplican, no solo con el Reino Unido, sino con todos los Estados, al no emplear al causante sino al heredero como punto de conexión.

Las particularidades del impuesto sobre las herencias en el Reino Unido, en el que se grava todo el caudal hereditario (*estate*) en sede de los representantes y posteriormente estos transmiten los bienes, netos de impuesto, a los herederos, provoca que los demás Estados deban mantener una concepción amplia en sus respectivas deducciones para evitar la doble imposición con el im-

⁷⁵ RICHELLE, F. M. y SONNEVELDT, F.: «Netherlands», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *op. cit.*, pág. 573.

puesto pagado en el Reino Unido. Como advertimos al inicio de este estudio, la doble imposición no exige una identidad de sujetos pasivos, sino de supuestos de hecho gravados.

El mecanismo unilateral para corregir la doble imposición está recogido en el artículo 159 del *Inheritance Tax Act* en forma de imputación ordinaria (*tax credit*). Esta deducción es la más generosa de todas las analizadas, siendo especialmente flexible respecto a la naturaleza de los impuestos pagados en el extranjero, los sujetos pasivos de los mismos o el momento en que fueron pagados, sin excluir ningún tipo de bien⁷⁶. Al igual que la mayoría de los Estados, el importe de la deducción no puede ser superior al impuesto interno pagado por esos mismos bienes⁷⁷.

A pesar de la amplitud de la deducción articulada, lo cierto es que tiene también importantes limitaciones. En primer lugar, la deducción es solo parcial cuando las propiedades no están situadas en el otro Estado implicado. En segundo lugar, no resulta de aplicación a aquellos bienes situados únicamente en el Reino Unido pero gravados en el extranjero. Finalmente, dado que las transmisiones hereditarias entre esposos no son gravadas hasta el fallecimiento del segundo esposo, se produce un desfase temporal con importantes consecuencias. Si bien no existe doble imposición respecto al impuesto extranjero exigido en el primer fallecimiento (porque no habrá gravamen en el Reino Unido), con ocasión de la segunda muerte en que se grava la totalidad del patrimonio de los esposos ya no se podrá aplicar la deducción respecto al impuesto extranjero pagado en primer término⁷⁸.

6.3. LA PERSISTENCIA DE SITUACIONES DE DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE ESPAÑA Y LOS DEMÁS ESTADOS MIEMBROS

En este epígrafe realizaremos una valoración final acerca de si las frecuentes situaciones de doble imposición entre España y los restantes EM analizados, dada la inexistencia de una red de CDI⁷⁹, son corregidas de forma exitosa por la interacción entre los mecanismos unilaterales descritos.

La situación más común de doble imposición internacional, aquella en la que los bienes de una herencia son gravados en el Estado de su situación conforme al criterio territorial y, a su vez,

⁷⁶ MCKEEVER, M. y SKEFFINGTON, S.: «United Kingdom», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *op. cit.*, págs. 818-819.

⁷⁷ Como particularidad, esta regla de imputación se aplica si los bienes se encuentran situados en el otro Estado donde se ha pagado el impuesto; en cambio, si el bien no está en ninguno de los dos Estados o se entiende localizado tanto en el Reino Unido como el otro territorio, la deducción será parcial conforme a una simple fórmula: (Impuesto pagado en el Reino Unido/Impuesto extranjero + Impuesto pagado en el Reino Unido) × el menor de los dos impuestos.

⁷⁸ MCKEEVER, M. y SKEFFINGTON, S.: «United Kingdom», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *op. cit.*, pág. 820.

⁷⁹ En este sentido, el Estado que menos nos debe preocupar es Francia, dada la existencia de un CDI que elimina la práctica totalidad de las posibles situaciones de doble imposición, a pesar de que Francia emplea criterios de conexión muy amplios (por ejemplo, aplica la sujeción universal también en el caso de residentes en España que hayan estado a su vez domiciliados en Francia más de seis de los últimos diez años).

en otro Estado, conforme al criterio personal (universal), recibe una corrección relativamente adecuada en los casos analizados. No obstante, incluso en este caso, presupuesto principal de aplicación de las deducciones, existen claras lagunas en las que, a lo sumo, se permite la aplicación del impuesto extranjero como gasto deducible de la base imponible.

Así, por ejemplo, si el causante tiene su residencia en Bélgica y existen bienes muebles ubicados en España, el derecho belga no articula ningún mecanismo para corregir esta doble imposición⁸⁰; lo mismo sucede respecto a una herencia en la que el causante tenga su residencia en los Países Bajos y existan bienes muebles no pertenecientes a un establecimiento permanente situados en España. Finalmente, como caso paradigmático (motivo de la señalada sentencia del caso *Block*), Alemania no corrige la doble imposición por el gravamen de activos financieros gravados en España por obligación real.

La deducción española también se encuentra limitada cuando otros Estados aplican diferentes reglas de localización; así, por ejemplo, el artículo 23 de la LISD no elimina la doble imposición cuando un residente en España hereda un barco situado en España pero registrado en Italia.

El principal problema en España son las situaciones de doble imposición universal provocadas por el dispar punto de conexión recogido en nuestra normativa para las sucesiones transfronterizas. Una primera cuestión en estos casos es determinar en qué Estado se presentará antes la declaración, pues, para aplicar la deducción del impuesto pagado en el extranjero, es necesario presentar la declaración extranjera. La cuestión se complica aún más si en ambos EM existe derecho a una deducción cruzada sobre bienes situados en cada uno de ellos que se han gravado en el otro Estado. Todo ello, al margen de los costosos trámites administrativos necesarios (traducciones juradas, apostillas, solicitud de número de identificación fiscal, asesoramiento, etc.).

No obstante, el mayor obstáculo derivado de esta doble imposición universal es el hecho de que ninguno de los dos EM corregirá la doble imposición provocada por la aplicación simultánea de sus respectivos impuestos sobre los bienes situados en terceros Estados (especialmente, si en este tercer Estado la transmisión hereditaria del bien no está gravada).

Adicionalmente, la doble imposición universal puede derivar de la aplicación de reglas de *deemed residence* en otros EM, como sucede con Alemania durante los primeros cinco años en los que nacionales alemanes residan en España tras haberse trasladado desde Alemania. Como han demostrado MOLL y RAVENTÓS CALVO, la aplicación simultánea de ambos poderes tributarios en este último caso provoca situaciones permanentes de doble imposición respecto a acciones de empresas españolas, bonos con deudores españoles o sobre una colección de arte situada en España⁸¹.

⁸⁰ DECHAMPS, R.: «La loi applicable aux successions de ressortissants belges en Espagne aspects civils et fiscaux», *Revue du Notariat Belge*, 2008, septiembre, pág. 494.

⁸¹ MOLL, H. y RAVENTÓS CALVO, S., *op. cit.*, pág. 458. En concreto, demuestran que no existen mecanismos para corregir la doble imposición sufrida por los herederos residentes en España y Alemania sobre acciones de empresas españolas y bonos con deudores españoles, así como sobre una colección de arte situada en España.

En definitiva, podemos comprobar que los mecanismos unilaterales resultan claramente insuficientes para corregir las múltiples situaciones de doble imposición, especialmente desde la perspectiva de un país como España, que fruto de sus especiales puntos de conexión, se enfrenta a situaciones frecuentes de doble sujeción universal.

7. PROPUESTAS EN EL SENO DE LA UNIÓN EUROPEA PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN LAS SUCESIONES TRANSFRONTERIZAS

La dimensión del problema y los intereses nacionales contrapuestos exigían una intervención supranacional que ha sido comandada en los últimos años por la UE. A continuación vamos a examinar brevemente los principales documentos y valorar las propuestas formuladas, tanto en un plano jurídico-económico, como político.

7.1. LAS INICIATIVAS DEL AÑO 2011: RECOMENDACIÓN (UE) 2011/856 DE LA COMISIÓN, DE 15 DE DICIEMBRE DE 2011, RELATIVA A MEDIDAS ENCAMINADAS A EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE SUCESIONES

A pesar de que la preocupación en la UE por esta materia siempre ha estado latente, como punto de partida de este renovado impulso podemos tomar la Comunicación COM(2010) 769, de 20 de diciembre de 2010, «Eliminar las barreras fiscales transfronterizas en beneficio de los ciudadanos de la UE», que destacaba el obstáculo para la movilidad de los ciudadanos y empresas que suponía la doble imposición en las sucesiones transfronterizas.

Menos de un año después (15 de diciembre de 2011) veían la luz tres documentos de forma simultánea: la Comunicación COM(2011) 864, «Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE»⁸²; la Recomendación (UE) 2011/856, relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones, y el documento de trabajo SEC(2011) 1488, «Non-discriminatory inheritance tax systems: principles drawn from EU case-law». Dado que estos documentos abarcan los múltiples obstáculos que afrontan las sucesiones transfronterizas (problemas administrativos, discriminación, etc.), vamos a centrarnos en aquellas medidas vinculadas a la eliminación de la doble imposición⁸³.

⁸² Con anterioridad al mismo, la Comisión ya había encargado el estudio de Copenhagen Economics que hemos citado en varias ocasiones a lo largo de este trabajo, que vio la luz en el año 2010, y que aborda de manera transversal los principales obstáculos de naturaleza fiscal en las sucesiones transfronterizas en la UE.

⁸³ En relación con la no discriminación, la Comisión ha desarrollado una profunda criba de las legislaciones nacionales denunciando ante el Tribunal de Justicia las situaciones que consideraba contrarias al derecho de la Unión. En la mayoría de las ocasiones, el TJUE se ha mostrado firme, reacio a aceptar cualquier justificación y condenando a los Estados

Para empezar, conviene advertir que en ningún momento ha estado en la agenda europea una armonización de los impuestos sobre sucesiones, sino lograr que la «interacción entre las normas de los EM sea más coherente, de tal modo que se reduzcan las posibilidades de imposición doble o múltiple de las herencias» (COM(2011) 864).

El documento más relevante es la Recomendación (UE) 2011/856, que se centra de forma específica en las medidas para evitar la doble imposición, señalando como su principal objetivo que la carga tributaria global que recae sobre una herencia transfronteriza no sea superior a la que correspondería si solo fuera gravada en su totalidad por el Estado con el nivel de tributación más elevado (apdo. 3).

La propuesta, siguiendo en cierta medida los parámetros del modelo de la OCDE de 1982, diseña un esquema de tributación en cadena que distribuye el poder de imposición sobre la herencia y va concediendo prioridad para gravar determinadas manifestaciones a determinados Estados frente a otros, que se comprometerían mediante cualquier fórmula (imputación, exención, etc.) a corregir la eventual doble imposición por el ejercicio en paralelo de su poder tributario «subsidiario» (apdo. 4)⁸⁴. Una primera ventaja del sistema propuesto es que parte de una concepción muy amplia de los impuestos sobre sucesiones que evita algunas de las limitaciones advertidas anteriormente en los actuales medios de corrección de la doble imposición⁸⁵.

El derecho de imposición «primario» corresponde a los Estados donde se sitúen los bienes inmuebles y los bienes muebles pertenecientes a establecimientos permanentes (en la línea de los arts. 5 y 6 del modelo de la OCDE de 1982). Cualquier otro Estado que los grave (por aplicación de cualquier criterio de conexión) deberá garantizar la corrección de la doble imposición⁸⁶.

Posteriormente, entran en juego los habituales criterios de conexión personales, de forma que el Estado que tenga un vínculo personal más estrecho con la herencia podrá gravar los res-

membros, logrando un cierto grado de armonización negativa y corrigiendo varias legislaciones nacionales que excluían a los no residentes del acceso a determinados beneficios fiscales o les imponían mayores cargas fiscales que a los residentes. Para un detallado análisis de esta jurisprudencia nos remitimos al detallado estudio desarrollado en: DAFNOMILIS, V.: «A Comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-Border Inheritances. Part 1», *European Taxation*, 2015, noviembre, págs. 498-508, y «A Comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-Border Inheritances. Part 2», *European Taxation*, diciembre, págs. 567-577.

⁸⁴ Si tenemos en cuenta que la recomendación se conforma con que el nivel máximo de imposición al que se somete una herencia no sea superior al que correspondería si la gravara únicamente el Estado con el impuesto más elevado, entendemos que se admite el empleo de la imputación ordinaria, que limita la deducción a la parte proporcional del impuesto interno que correspondería por los bienes gravados en otro Estado.

⁸⁵ En el texto original: «any tax levied at national, federal, regional, or local level upon death, irrespective of the name of the tax, of the manner in which the tax is levied and of the person to whom the tax is applied».

⁸⁶ Con el fin de garantizar la aplicación de los mecanismos de corrección de la doble imposición, la recomendación propone también que se amplíen los plazos para su aplicación (por ejemplo, hasta diez años) ante las dificultades y los retrasos vinculados a la liquidación de impuestos sobre sucesiones en diferentes Estados (apdo. 5).

tantes bienes y derechos de la misma. En atención a ello, un Estado debe abstenerse de gravar los bienes (no señalados anteriormente) existentes en su territorio si no tiene vínculos personales con la herencia (causante o heredero). En caso de que varios Estados tengan dichos vínculos personales con la herencia, la recomendación, en sintonía con el modelo de la OCDE, prioriza los vínculos con el causante respecto a los existentes con el heredero, quedando obligado el Estado al que está vinculado el heredero a corregir cualquier doble imposición⁸⁷.

Si, tras ello, varios Estados mantienen vínculos personales al mismo nivel, la recomendación crea un orden de vínculos «más estrechos»: hogar permanente, centro de intereses vital, vivienda habitual y, por último, nacionalidad.

A pesar de los aspectos positivos que ofrece esta propuesta, al limitar el alcance de la doble imposición y articular reglas homogéneas para distribuir el poder de imposición, lo cierto es que se mantienen muchos de los obstáculos, no todos ellos económicos, que afectan a las sucesiones transfronterizas. Para empezar, no se evitan los problemas propios de presentar liquidaciones ante varias Administraciones (la barrera del idioma, la complejidad de los impuestos, la disparidad de plazos, etc.). Además, el esquema de tributación en cadena, en un contexto en el que cada vez más EM suprimen o bonifican en gran medida el gravamen sobre las herencias, no impide que un EM con vínculos personales secundarios acabe imponiendo un gravamen elevado sobre gran parte de la herencia. No solo eso, el amplio abanico de conceptos que necesitan interpretación (hogar permanente, centro de intereses vital, vivienda habitual) provocará un importante número de colisiones entre los EM cuya resolución exige un procedimiento amistoso que, lejos de solucionar de forma eficiente, puede empeorar la seguridad jurídica y alargar los ya temibles plazos.

7.2. EL INFORME DEL GRUPO DE EXPERTOS DEL AÑO 2015 «WAYS TO TACKLE INHERITANCE CROSS-BORDER TAX OBSTACLES FACING INDIVIDUALS WITHIN THE EU»

Tal vez por los inconvenientes advertidos, tal vez porque existían cuestiones más relevantes en la agenda fiscal internacional (BEPS), lo cierto es que la acogida de la recomendación por parte de los Estados fue muy fría⁸⁸. Por ello, apenas cuatro años después, en diciembre de 2015, en el marco de la evaluación y seguimiento de la iniciativa, se ponía sobre la mesa el informe de

⁸⁷ Este hecho no hace sino corroborar la incoherencia de mantener en nuestro derecho interno la residencia de los herederos como criterio de conexión en las sucesiones transfronterizas.

⁸⁸ Esta desidia fue comprobada por la Comisión a través de las respuestas a una nueva consulta pública abierta en 2014 sobre «Cross-border inheritance tax problems within the EU» que pretendía valorar los progresos en relación con la recomendación y la comunicación de 2011. En la misma se puede apreciar que las respuestas apuntan a los mismos problemas señalados tres años atrás, sin que los Estados miembros hubieran adoptado medidas significativas para ponerles solución.

un grupo de expertos creado por la Comisión («Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals within the EU», en adelante, el informe) que plantea nuevas alternativas para eliminar los obstáculos a las sucesiones transfronterizas, entre ellos, la doble imposición.

A pesar de asumir el fracaso inicial de la recomendación⁸⁹, la primera apuesta del informe es transformar la propuesta de la recomendación en un instrumento jurídico vinculante en el ámbito de la UE. Una vía que consideramos poco atractiva para los EM, que ya han tenido la oportunidad de apoyarla durante años y le han dado la espalda. Los EM que no gravan las herencias no tienen incentivos para permitir que otros EM acaben aplicando de forma subsidiaria sus impuestos, incluso sobre bienes inmuebles de su territorio. El mecanismo de exención como método de corregir la doble imposición (que no aplica prácticamente ningún EM) delimitaría mejor el poder tributario y evitaría este traslado de gravamen hacia los EM que aplican impuestos más elevados. En última instancia, los intereses recaudatorios de estos últimos EM bloquean el empleo del sistema de exención, que solucionaría la mayor parte de los problemas que presenta la recomendación.

Al margen de insistir en la recomendación, el informe pone sobre la mesa dos nuevos escenarios para eliminar la doble imposición. El primero y más ambicioso, es aplicar la regla una sucesión-un impuesto⁹⁰, conforme a la cual, el EM en el cual el causante tuviera su residencia habitual será el único llamado a gravar la herencia, aunque se abre la puerta a que otro EM que demuestre una conexión «manifiestamente más estrecha» pueda ser el que finalmente imponga su poder tributario sobre la sucesión⁹¹.

Las ventajas de este sistema son claras; por un lado, desaparece cualquier atisbo de doble imposición entre EM e, igualmente, se eliminan las dificultades propias de tratar con las diferentes Administraciones tributarias vinculadas a una sucesión transfronteriza; por ello, el grupo de expertos se muestra partidario de esta solución⁹². Dado que la aplicación estricta de la regla *una*

⁸⁹ «It is now clear, well over 3 years after it was made, that the recommendation is not going to lead to any fundamental change in the approach of Member States to the problem of IHT double taxation» (informe, pág. 18).

⁹⁰ Una solución alcanzada ya en materia de seguridad social a través del Reglamento (CE) n.º 883/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, sobre la coordinación de los sistemas de seguridad social, por lo que no existen, en principio, obstáculos jurídicos para su aplicación.

⁹¹ Esta fórmula es la empleada en el artículo 21 del Reglamento (UE) n.º 650/2012, en materia civil, y conecta con los criterios plasmados en el modelo de la OCDE:

«Artículo 21.

1. Salvo disposición contraria del presente reglamento, la ley aplicable a la totalidad de la sucesión será la del Estado en el que el causante tuviera su residencia habitual en el momento del fallecimiento.
2. Si, de forma excepcional, resultase claramente de todas las circunstancias del caso que, en el momento del fallecimiento, el causante mantenía un vínculo manifiestamente más estrecho con un Estado distinto del Estado cuya ley fuese aplicable de conformidad con el apartado 1, la ley aplicable a la sucesión será la de ese otro Estado».

⁹² «(T)he expert group prefers the approach of applying one IHT system to one inheritance» (informe, pág. 20).

sucesión-un impuesto obligaría a los EM a prescindir del gravamen territorial, especialmente vinculado a los bienes inmuebles, el informe propone una posible compensación del Estado de residencia al Estado de situación que no quiebre la simplicidad del esquema propuesto.

No obstante, debemos ser conscientes también de sus inconvenientes. El criterio de la residencia habitual, no seamos ingenuos, es fácilmente manipulable, especialmente cuando los grandes patrimonios vean en este traslado la posibilidad de eludir altas cargas tributarias. El ejemplo de España, con traslados de residencia hacia comunidades con el ISD más bonificado, puede reproducirse en el ámbito de la UE. El arbitraje fiscal de los ciudadanos únicamente necesita que el incentivo sea suficiente; la competencia fiscal entre los EM, que la recompensa para el vencedor merezca la pena⁹³.

Esta posible dinámica de arbitraje y competencia fiscal sería, en nuestra opinión, la puntilla para la tributación sobre las sucesiones en la UE, pues, tal y como ha pasado internamente en España, las diferencias entre regiones generan importantes agravios al beneficiarse de ellas principalmente los ciudadanos con mayor patrimonio, únicos con verdaderas posibilidades de planificación fiscal. Al margen del cálculo inicial sobre quién perderá o ganará recaudación en función del número de causantes residentes en su territorio, los Estados con impuestos elevados sufrirán una fuerte presión para reducir o eliminar la tributación sobre las herencias, por lo que es lógico que no apoyen esta iniciativa.

Ante este escenario, no podemos sino rechazar este planteamiento por los riesgos que supone para el mantenimiento de un gravamen sobre las sucesiones y por las distorsiones que generaría una dinámica de competencia fiscal en este campo.

La segunda propuesta que realiza el informe rescata la idea, ya formulada en el año 1993⁹⁴, de un convenio multilateral para eliminar la doble imposición en las herencias. Como hemos podido comprobar, el modelo de la OCDE, a pesar de necesitar una actualización, e incluso los

⁹³ Como indicamos en un trabajo anterior, el arbitraje fiscal (por ejemplo, un cambio de residencia para eludir el pago del impuesto sobre sucesiones) depende de tres factores: «la movilidad de las bases objeto de gravamen, el sistema de tributación de las mismas y las diferencias de trato fiscal entre jurisdicciones [...] una jurisdicción iniciará una dinámica de competencia fiscal si tiene incentivos para ofrecer un tratamiento fiscal a determinadas manifestaciones de capacidad económica tal que las diferencias generadas promuevan el arbitraje fiscal a su favor». Vid. MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M.: «Competencia fiscal en la tributación de las personas físicas en la Unión Europea», *RCyT. CEF*, n.º 377-378, 2014, pág. 10.

⁹⁴ En concreto, se encuentra en el anexo I a la Comunicación de la Comisión sobre la transmisión de empresas: acciones en favor de las pymes, de 23 de julio de 2014, en la que se recogen las propuestas presentadas por el Simposio sobre Transmisión de Empresas organizado por la Comisión Europea los días 29 y 30 de enero de 1993. En el apartado III de conclusiones específicas, el punto 2.1, relativo a los aspectos fiscales en que se insta a la Comisión a tomar medidas, se propone: «Eliminación de la doble imposición internacional por sucesión en aquellos casos en que los activos de la empresa están localizados en un EM distinto de aquel en que se encuentre el último lugar de residencia del propietario fallecido; esta eliminación podría hacerse, bien ampliando la red de convenios internacionales sobre derechos de sucesión a todos los Estados miembros, bien celebrando un convenio multilateral europeo sobre derechos de sucesión».

CDI anteriores al mismo (como el España-Francia), son el instrumento más eficiente conocido para eliminar la doble imposición en las sucesiones. Aunque en ocasiones se mantenga la obligación de tratar con varias Administraciones, la delimitación del poder tributario a través de un CDI limita las situaciones de conflicto y crea a través del precedente un espacio de seguridad jurídica. Ante la deficiente red de CDI existente y la imposibilidad material de negociar, *ex novo*, cientos de convenios bilaterales, un convenio multilateral se ofrece como la mejor alternativa, máxime tras el éxito en la aprobación del instrumento multilateral como colofón a la acción 15 del Plan BEPS⁹⁵.

El grupo de expertos se muestra poco partidario de esta propuesta por considerar que con un CDI multilateral se perdería la protección y el apoyo de las instituciones comunitarias (el TJUE como protector y la Comisión como impulsora). Resulta lógico que una iniciativa de la Unión desdeñe soluciones que se escapen de su control y prefiera que se articulen a través de instrumentos legislativos propios. No obstante, dada la nula protección que estas instituciones han ofrecido hasta ahora contra la doble imposición sucesoria y la necesidad de contar en principio con el apoyo de todos los EM para las iniciativas legislativa de la Unión, cualquier alternativa como el convenio multilateral resulta más atractiva, toma fuerza, y merece ser analizada. ¿Acaso los CDI en el ámbito de la renta no se han mostrado eficaces para eliminar la doble imposición?

La escasa importancia relativa de la recaudación sucesoria, lejos de ser un problema, puede incentivar que los Estados adopten un modelo común de eliminación de la doble imposición, menos individualizado. Los criterios que sugerimos son los plasmados en el modelo de la OCDE de 1982, aunque deberán ser convenientemente adaptados. Desde luego, debemos alejarnos de complejos esquemas de corrección de la doble imposición y apostar por un sistema de competencias exclusivas y mecanismos de exención que excluyan, *ab initio*, cualquier atisbo de doble imposición.

Por otro lado, el temor al *treaty override* en el ámbito de un CDI multilateral en materia sucesoria tiene pocos argumentos por la dificultad para alterar los criterios de conexión personales de forma artificial. Otra cuestión que seguirá siempre abierta es la posibilidad de arbitraje fiscal por parte de los ciudadanos, aunque encontrará menos incentivos con un poder tributario compartido (aunque exclusivo) respecto a la situación en la que una sola jurisdicción determina el gravamen sobre la totalidad de los bienes de la herencia.

⁹⁵ La acción 15 del Plan BEPS, referente a la aprobación de un MLI, ha sido entendida desde un principio como una medida transversal necesaria para la implantación de medidas desarrolladas en el resto de trabajos que exigieran la modificación de los CDI como tratados bilaterales. El propósito de este MLI, como se ha venido sosteniendo en los sucesivos informes de la acción 15, es conseguir una implantación coordinada de las medidas contenidas en BEPS en un tiempo razonable. Conviene recordar, eso sí, que el MLI publicado es mucho menos ambicioso que un CDI multilateral, entendido este último como un CDI único que sustituya el contenido de todos los vigentes. Al contrario, únicamente se centra en la implantación de las acciones de BEPS directamente relacionadas con los CDI (acciones 2, 6, 7 y 14) pero sin acabar con la bilateralidad propia de la actual estructura de convenios y reformándolos solo en parte. *Vid.* ZORNOZA PÉREZ, J.: «Acción 15. El instrumento multilateral y el plan de acción BEPS», en RAMOS PRIETO, J. (coord.), *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Aranzadi, 2016, pág. 449.

El principal escollo para avanzar en este camino no deja de ser evidentemente político y de prioridades. Fuera de la UE parece difícil que una iniciativa parcial como esta pueda tener el impulso necesario; por ello, como escenario alternativo proponemos que estos parámetros del CDI multilateral se integren en un instrumento vinculante de la Unión, aunque alejándose de las dos propuestas principales, la tributación en cadena de la recomendación y el principio una sucesión-un impuesto. Las ventajas que ambos sistemas pueden ofrecer son, en nuestra opinión, claramente contrarrestadas por sus graves inconvenientes. Ante el desinterés de aquellos EM que no aplican un gravamen sobre las herencias o lo hacen de forma poco significativa, una iniciativa de cooperación reforzada que integre a los EM examinados puede ser una alternativa más viable.

Como premisa, si España quiere participar en este proceso debe renunciar a emplear la residencia del heredero como punto de conexión (sistema que luego no aplica en el plano interno). De hecho, este cambio podría incluso resultar ventajoso en un plano recaudatorio.

8. CONCLUSIONES

1. A pesar de su escaso peso recaudatorio, la doble imposición sobre las sucesiones transfronterizas en la UE afecta frontalmente al ejercicio de las libertades fundamentales

La concentración del problema en pocos individuos, su carácter instantáneo y los elevados tipos por el gravamen simultáneo en varios EM generan un problema concreto, limitado, pero con la entidad suficiente para desalentar el ejercicio de las libertades fundamentales. La naturaleza inevitable de la muerte determina que los ciudadanos interioricen los costes fiscales de la sucesión en sus decisiones, por lo que, aunque lejanas en el tiempo, las potenciales situaciones de doble imposición desalientan inversiones y traslados de residencia cada día.

2. En el caso de España, se multiplican las situaciones de doble imposición «universal», la forma más grave de doble imposición; todo ello, provocado por la elección de un punto de conexión (residencia de los herederos) totalmente inverso al estándar internacional (residencia del causante)

La situación más común de doble imposición es aquella en la que un Estado grava conforme al criterio territorial bienes que tributan en otro Estado por sujeción universal. No obstante, la aplicación por parte de algunos Estados de puntos de conexión personales amplios (incluyendo tanto la residencia del causante como la de los herederos) o las reglas de extensión de la vinculación (*deemed residence*) pueden provocar doble imposición «universal» por la colisión de la sujeción plena de la herencia en dos Estados. En el caso de España, al margen de las situaciones comunes de doble imposición, dado el empleo de un criterio de conexión inverso al estándar internacional aceptado (no solo en la UE, sino por la propia OCDE), estas situaciones de doble imposición universal e ilimitada se multiplican.

3. El modelo de la OCDE de 1982 no ha alentado la creación de una red amplia de CDI en materia sucesoria. A pesar de este fracaso, los principios contenidos en el mismo son el mejor punto de partida para eliminar la doble imposición en las sucesiones transfronterizas

El caso de España es especialmente paradigmático por cuanto intervino en la elaboración del modelo de forma activa pero posteriormente se alejó frontalmente de sus parámetros, especialmente al elegir la residencia de los herederos (causahabientes) como punto de conexión internacional. Tal vez como resultado de ello los tres CDI vigentes en nuestro país son anteriores a la publicación del modelo, no negociándose con éxito ningún CDI desde entonces.

4. Los mecanismos unilaterales para eliminar la doble imposición solo la corrigen parcialmente, sin dar respuesta al problema de la doble imposición universal que tanto afecta a España

Las medidas nacionales unilaterales para corregir la doble imposición (principalmente, siguiendo el método de imputación ordinaria) solo son mínimamente eficientes (con importantes lagunas, como hemos señalado) ante la colisión de los criterios de conexión personal y territorial en una misma herencia. En cambio, no dan respuesta a la problemática de la doble imposición universal en la que están frecuentemente envueltos los residentes en España cuando el causante reside en otro EM y menos aún a las situaciones de plurimposición.

5. La fórmula de tributación en cadena contenida en la Recomendación (UE) 2011/856 y el esquema *una herencia-un impuesto* propuesto por el informe del grupo de expertos de 2015 tienen graves inconvenientes que nos llevan a desestimarlos como instrumentos llamados a eliminar la doble imposición

En el primer caso, los EM que imponen un menor gravamen sobre las herencias a las que están vinculados no desean que otro EM, de forma subsidiaria, acabe aplicando un elevado gravamen sobre las mismas. Además, esta iniciativa no elimina los costes administrativos de lidiar con varias Administraciones y justificar documentalmente cualquier deducción.

Aplicar un sistema de *una herencia-un impuesto* sobre la base de la residencia del causante desataría una agresiva dinámica de arbitraje y competencia fiscal en la UE que pondría en peligro no solo la recaudación, sino la propia existencia de un gravamen sucesorio.

6. A la luz de todos los parámetros analizados, la mejor alternativa política, jurídica y económicamente, es un instrumento multilateral impulsado por la propia UE, bien a través de un convenio, bien como iniciativa de cooperación reforzada, en el que participen los EM que desean mantener un gravamen sobre las herencias

En nuestra opinión, la eliminación de la doble imposición pasa por que el EM de residencia del causante, si bien manteniendo el derecho a gravar el resto de los bienes y derechos de la herencia, asuma la pérdida recaudatoria (se puede corregir parcialmente a través de la exención

con progresividad) respecto a aquellos bienes con vínculos más estrechos con otros EM (bienes inmuebles, bienes muebles pertenecientes a establecimientos permanentes y aquellos otros que se definan). Un sistema ideal de potestades exclusivas (no compartidas como en el modelo) evitaría el propio nacimiento de la doble imposición. Un elemento fundamental de este instrumento será la creación de reglas comunes para determinar la localización de los bienes y derechos de la herencia que eviten los actuales solapamientos.

En esta regulación no tendrían cabida, en principio, las reglas de extensión de la residencia y el domicilio (*deemed residence*), salvo que se integraran en el propio instrumento multilateral. Por ejemplo, ampliando el espacio temporal de determinación de la residencia habitual, tal y como se hace con el plazo de cinco años en nuestro derecho interno para el ISD (art. 28 de la Ley 22/2009), retrasando así, de forma común, la efectividad de los traslados de residencia.

Bibliografía

ÁLVAREZ ARROYO, F. [2003]: «Adecuación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los principios constitucionales en materia tributaria», *Anuario de la Facultad de Derecho*, n.º 21.

ARCO RUETE, L. DEL [1977]: *Doble imposición internacional y derecho tributario español*, Madrid, Ministerio de Hacienda.

ARRANZ DE ANDRÉS, C. [2015]: «El elemento internacional o transfronterizo en las sucesiones mortis causa. Una mirada al caso británico», *Quincena Fiscal*, n.º 10.

CALDERÓN CARRERO, J. M. [2001]: «La cuestión de la "comparabilidad de impuestos" a los efectos de la aplicación de las deducciones por doble imposición internacional», *RCyT. CEF*, n.º 216.

DEBLAUWE, R. [2010]: «Belgium», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *Death as a taxable event and its international ramification*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 95 b, International Fiscal Association.

DECHAMPS, R. [2008]: «La loi applicable aux successions de ressortissants belges en Espagne aspects civils et fiscaux», *Revue du Notariat Belge*, septiembre.

ECHENIQUE GORDILLO, R. [1977]. «Doble imposición sobre las sucesiones, los convenios con Francia y Suecia: algunas reflexiones», en VV. AA., *Impuesto sobre sucesiones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

GARCÍA ANTÓN, R. [2016]: «The 21st Century Multilateralism in International Taxation: The Emperor's New Clothes?», *World Tax Journal*, junio.

JOGARAJAN, S. [2012]: «The conclusion and termination of the "First" double taxation treaty», *British Tax Review*, vol. 3.

LACOURT, A. [2011]: «La fiscalité des donations et des successions en droit français. Lignes directrices», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *La fiscalité des successions et des donations internationales*, Bruselas, Bruylant.

MAISTO, G. [2010]: «General report», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *Death as a taxable event and its international ramification*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 95 b, International Fiscal Association.

MAGNUS, F. y NAVEZ, E.-J. [2010]: «La répartition du pouvoir d'imposition des donations et des successions transfrontalières. Articulation des principes internationaux, communautaires et belges», *Revue du Notariat Belge*, n.º 1.

MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. [2014]: «Competencia fiscal en la tributación de las personas físicas en la Unión Europea», *RCyT. CEF*, n.ºs 377-378.

MARTÍN ROMÁN, J. y BLANCO GARCÍA, A. DEL [2014]: «Los problemas de las sucesiones transfronterizas en Europa», *Crónica Tributaria*, n.º 151.

McKEEVER, M. y SKEFFINGTON, S. [2010]: «United Kingdom», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *Death as a taxable event and its international ramification*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 95 b, International Fiscal Association.

MOLL, H. y RAVENTÓS CALVO, S. [2009]: «Case Study: On Possible Double Taxation and Other Problems affecting the Free Movement of Persons and Capital within Europe resulting from Inheritance Tax, illustrated by the Example Germany/Spain», *European Taxation*.

MONASSIER, B. [2010]: «France», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *Death as a taxable event and its international ramification*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 95 b, International Fiscal Association.

NAVEZ, E.-J. [2011]: «La doublé imposition internationale et les méthodes d'évitement», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *La fiscalité des successions et des donations internationales*, Bruselas, Bruylant.

- [2011]: «Les remèdes au défaut de coordination des législations nationales», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *La fiscalité des successions et des donations internationales*, Bruselas, Bruylant.
- [2012]: «The Influence of EU Law on Inheritance Taxation: Is the Intensification of Negative Integration Enough to Eliminate Obstacles Preventing EU Citizens from Crossing Borders within the Single Market?», *EC Tax Review*, n.º 2.

PIJPERS, Y. J. M. y VIJFEIJKEN, I. J. F. A. VAN [2011]: «La fiscalité des donations et des successions en droit néerlandais. Lignes directrices», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *La fiscalité des successions et des donations internationales*, Bruselas, Bruylant.

RIBES RIBES, A. [2003]: *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, EDESA.

- «La fiscalité des donations et des successions en droit espagnol. Lignes directrices», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *La fiscalité des successions et des donations internationales*, Bruselas, Bruylant.

RICHELLE, F. M. y SONNEVELDT, F. [2010]: «Netherlands», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *Death as a taxable event and its international ramification*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 95 b, International Fiscal Association.

SACCARDO, N. [2010]: «Italy», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *Death as a taxable event and its international ramification*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 95 b, International Fiscal Association.

SAINZ DE BUJANDA, F. [1993]: *Lecciones de derecho financiero*, 10.ª ed. Servicio de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid.

SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A. [1991]: *La doble imposición internacional en materia de sucesiones y donaciones*, Granada, Comares.

SELLITO, E. y STANS, Y. [2011]: «La fiscalité des donations et des successions en droit italien. Lignes directrices», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *La fiscalité des successions et des donations internationales*, Bruselas, Bruylant.

VILLA GIL, J. M. DE LA [1985]: «La doble imposición internacional en el ámbito sucesorio: su filosofía y evolución histórica. La realidad española», en *Modelo de Convenio de doble imposición sobre las sucesiones y donaciones (OCDE, 1982)*, Instituto de Estudios Fiscales.

WATRIN, C. [2010]: «Germany», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *Death as a taxable event and its international ramification*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 95 b, International Fiscal Association.

ZORNOZA PÉREZ, J. [2016]: «Acción 15. El instrumento multilateral y el plan de acción BEPS», en RAMOS PRIETO, J. (coord.), *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Aranzadi.