

REVISTA DE Derecho Comunitario Europeo



CENTRO DE ESTUDIOS POLÍTICOS Y CONSTITUCIONALES

ESTUDIOS

I. LIROLA DELGADO

Derecho de residencia de los ciudadanos de la Unión y prestaciones sociales en tiempos de crisis

M. M. MARTÍN MARTÍNEZ

Límites a la libre circulación de personas en la UE por razones de orden público, seguridad o salud pública en tiempos de crisis

M. ROBLES CARRILLO

El concepto de acoso en el derecho de la Unión Europea

S. CARRERA NÚÑEZ y G. MARRERO GONZÁLEZ

La ciudadanía Europea en venta

NOTAS

C. QUESADA ALCALÁ

Las víctimas encuentran su lugar ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos

J. L. DE CASTRO RUANO

El Comité de las Regiones en su vigésimo aniversario

M. I. GONZÁLEZ PASCUAL

El TJUE como garante de los derechos en la UE tras la sentencia Digital Rights Ireland

G. FERNÁNDEZ ARRIBAS y M. HERMOSÍN ÁLVAREZ

Los obstáculos de la regulación española sobre el impuesto de sucesiones y donaciones

P. GARCÍA ANDRADE

La ciudadanía europea y la sucesión de Estados

49

Año 18

Madrid

septiembre/diciembre

2014

ISSN: 1138-4026

ESTUDIOS



NOTAS



JURISPRUDENCIA



LEGISLACIÓN



BIBLIOGRAFÍA

ISSN: 1138-4026, Madrid
Núm. 49, septiembre/diciembre (2014)
Cuatrimestral

Directores:

GIL CARLOS RODRÍGUEZ IGLESIAS
Antiguo Presidente del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y Catedrático de la Universidad Complutense de Madrid

MANUEL LÓPEZ ESCUDERO
Catedrático de la Universidad de Granada (Director Ejecutivo)

Comité de redacción

Fernando Castillo de la Torre
Servicio Jurídico de la Comisión Europea, Bruselas

Valeria di Comite
Profesora de la Universidad Aldo Moro de Bari

José Manuel Cortés Martín
Profesor Titular de la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla

Justo Corti Varela
Profesor de la Universidad San Pablo-CEU de Madrid

Sara Iglesias Sánchez
Tribunal de Justicia de la UE, Luxemburgo

Pablo Martín Rodríguez
Profesor Titular de la Universidad de Almería

Sixto Sánchez Lorenzo
Catedrático de la Universidad de Granada

Daniel Sarmiento
Profesor Titular de la Universidad Complutense de Madrid. Letrado del Tribunal de Justicia de la UE, Luxemburgo

Antonio Segura Serrano
Profesor Titular de la Universidad de Granada

Marta Sobrido Prieto
Profesora Titular de la Universidad de La Coruña

Consejo Asesor

Victoria Abellán Honrubia
Catedrática de la Universidad de Barcelona

Enoch Albertí Rovira
Catedrático de la Universidad de Barcelona

Ricardo Alonso García
Catedrático de la Universidad Complutense de Madrid

Loïc Azoulay
Catedrático del Instituto Universitario Europeo de Florencia

Alberto Bercovitz Rodríguez-Cano
Catedrático de la UNED

Georges Bermann
Catedrático de la Universidad de Columbia, Nueva York

Armin von Bogdandy
Catedrático y Director del Instituto Max-Planck de Derecho Público Comparado y Derecho Internacional, Heidelberg

Ángel Boixareu Carrera
Director General en el Consejo de la UE, Bruselas

Laurence Burgorgue-Larsen
Catedrática Universidad Paris I Panthéon-Sorbonne

Nuria Bouza Vidal
Catedrática de la Universidad Pompeu Fabra de Barcelona

Oriol Casanovas y La Rosa
Catedrático de la Universidad Pompeu Fabra de Barcelona

Edorta Cobreros Mendazona
Catedrático de la Universidad del País Vasco

Secretaria:

NILA TORRES UGENA
Profesora Titular de la Universidad Complutense de Madrid

Pedro Cruz Villalón
Abogado General del Tribunal de Justicia de la UE, Luxemburgo. Catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid

Javier Díez-Hochleitner
Catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid

Concepción Escobar Hernández
Catedrática de la UNED. Miembro de la Comisión de Derecho Internacional, Ginebra

Gaudencio Esteban Velasco
Catedrático de la Universidad Complutense de Madrid

Ramón Falcón y Tella
Catedrático de la Universidad Complutense de Madrid

Marcello di Filippo
Catedrático de la Universidad de Pisa

Gregorio Garzón Clariana
Catedrático de la Universidad Autónoma de Barcelona. Antiguo Jurisconsulto del Parlamento Europeo

Luis Norberto González Alonso
Profesor Titular de la Universidad de Salamanca

Luis M. Hinojosa Martínez
Catedrático de la Universidad de Granada

Diego Liñán Noguera
Catedrático de la Universidad de Granada

Antonio López Castillo
Profesor Titular de la Universidad Autónoma de Madrid

Jean-Victor Louis
Catedrático emérito de la Universidad Libre de Bruselas

Araceli Mangas Martín
Catedrática de la Universidad de Complutense de Madrid

José Martín y Pérez de Nanclares
Catedrático de la Universidad de Salamanca. Jefe de la Asesoría Jurídica Internacional del Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación

Santiago Muñoz Machado
Catedrático de la Universidad Complutense de Madrid

Manuel Pérez González
Catedrático de la Universidad Complutense de Madrid

Pablo Pérez Tremps
Magistrado emérito del Tribunal Constitucional y Catedrático de la Universidad Carlos III de Madrid

Fabrice Picod
Catedrático de la Universidad Paris II Panthéon-Assas

Antonio Ortíz-Arce
Catedrático de la Universidad Complutense de Madrid

Rosario Silva de Lapuerta
Jefe del Tribunal de Justicia de la UE, Luxemburgo

José Manuel Sobrino Heredia
Catedrático de la Universidad de La Coruña

Ignacio Ulloa Rubio
Jefe del Tribunal General de la UE, Luxemburgo

Alejandro del Valle Gálvez
Catedrático de la Universidad de Cádiz

Eduardo Vilariño Pintos
Catedrático de la Universidad Complutense de Madrid

LOS OBSTÁCULOS DE LA REGULACIÓN ESPAÑOLA SOBRE EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES AL EJERCICIO DE LAS LIBERTADES FUNDAMENTALES DE LA UNIÓN EUROPEA

GLORIA FERNÁNDEZ ARRIBAS
y MONTSERRAT HERMOSÍN ÁLVAREZ*

- I. INTRODUCCIÓN.
- II. EL GRAVAMEN SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA.
 1. DISPOSICIONES APROBADAS POR EL ESTADO.
 2. LAS CRECIENTES DISPARIDADES INTERNAS DE CARGA FISCAL.
- III. COMPATIBILIDAD DE LA REGULACIÓN ESTATAL Y AUTONÓMICA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES CON LAS LIBERTADES DE LA UE.
 1. LIBRE CIRCULACIÓN DE PERSONAS Y NO DISCRIMINACIÓN.
 2. EL DERECHO DE ESTABLECIMIENTO Y LA TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA DE EMPRESAS Y PARTICIPACIONES EMPRESARIALES.
 3. LA LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES.
- IV. REFLEXIÓN FINAL.

* Gloria Fernández Arribas, Profesora Contratada Doctora Temporal del Área de Derecho Internacional Público de la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla; Montserrat Hermosín Álvarez, Profesora Contratada Doctora del Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla. El presente estudio se inscribe en el Proyecto SUCTRUE (Sucesiones Transfronterizas en la Unión Europea: Problemas Jurídicos y Régimen Fiscal), financiado por la Consejería de Economía, Innovación, Ciencia y Empleo de la Junta de Andalucía (P11-SEJ-7089).

I. INTRODUCCIÓN

A lo largo de los últimos años se ha venido planteando la necesidad de enfrentar una reforma en profundidad del Derecho de sucesiones, tanto en los países de nuestro entorno como dentro de nuestro Ordenamiento Jurídico interno.

En primer lugar, existen una serie de factores en la realidad social y económica, compartidos por muchos países, que inciden sobre la necesidad al menos de reflexionar acerca de una modificación del Derecho sucesorio a nivel europeo¹. En este sentido basta destacar los datos ofrecidos por la Comisión Europea en su Comunicación al Parlamento Europeo (PE), al Consejo y al Comité Económico y Social acerca de los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones y donaciones, en la que se señalaba que 12,3 millones de ciudadanos europeos residían en un Estado distinto del suyo de origen en 2010, y que las posesiones transfronterizas de bienes inmuebles aumentaron un 50% entre 2002 y 2010². La exigencia de un debate sobre el tema se ha iniciado ya en el seno de la Unión Europea aunque sea con ocasión de una cuestión *instrumental* ya que, en su momento, se abrió una consulta pública acerca de las posibles aproximaciones para remover los obstáculos a la fiscalidad transfronteriza en materia sucesoria en la Unión Europea³. Revisión que tiene que transitar obligatoriamente por una oportuna reforma de la fiscalidad en materia de sucesión *mortis causa*.

El problema sigue sin resolver ya que el 10/04/2014 la Comisión ha abierto una nueva consulta pública sobre el tema: «*Consultation on cross-border inheritance tax problems within the EU*»⁴. Varias son las razones que han lle-

¹ En este sentido, puede consultarse a ZOPPINI, A., *Le successioni in diritto comparato*, Utet, Torino, 2002 y a VAQUER ALOY, A., «Reflexiones sobre una eventual reforma de la legítima», *InDret*, 3/2007.

² Comisión Europea, «Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo: Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE», COM (2011) 864 final, de 15.12.2011, p. 4.

³ Puede consultarse la Contribución al proceso de consulta pública abierto por la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea sobre «Possible approaches to tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU»; HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., HORNERO MÉNDEZ, C., RAMOS PRIETO, J., y RODRÍGUEZ BENOT, A. Documento disponible en la Web: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/inheritance/universidad_pablo_olavide.pdf.

⁴ Consulta pública abierta desde el 10/04/2014 hasta el 03/07/2014: «*Consultation on cross-border inheritance tax problems with the EU*»: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2014-04_inheritance_tax_en.htm.

vado a la Comisión a abrir este proceso. En diciembre de 2011 la Comisión recomendó a los países de la Unión reformar sus legislaciones internas sobre sucesiones transfronterizas en aras a respetar la normativa comunitaria y evitar una doble imposición de las herencias dentro de la Unión Europea⁵. A través de esta consulta se valorará el impacto que ha tenido la recomendación, si persisten los problemas y la necesidad de promover nuevas medidas para solucionar los problemas tributarios de las sucesiones transfronterizas⁶.

Pero para determinar la capacidad de actuación de la UE respecto del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD) es necesario señalar en primer lugar cuáles son sus competencias en esta materia impositiva.

En este sentido, corresponde a la UE la determinación de los aranceles de la UE al ser la Unión Aduanera competencia exclusiva de la UE (artículo 3 TFUE), siendo de competencia compartida el mercado interior y por tanto aquellos impuestos que afectan al comercio intracomunitario⁷. En todo caso y con carácter general, los impuestos directos no se encuentran recogidos en los Tratados, y son competencia de los Estados miembros excepto en los mencionados supuestos relativos al mercado interior, que como se ha señalado es competencia compartida de la UE. De este modo los Estados conservan su competencia

⁵ Recomendación de la Comisión (2011/856/UE), de 15 de diciembre de 2011, relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones, DO L 336, de 20.12.2011, p. 81. En este sentido señalaremos que el gravamen sobre las sucesiones y donaciones existe en la mayoría de los Estados miembros. Actualmente tienen establecido el Impuesto sobre Sucesiones países como Alemania, Reino Unido, Países Bajos, Luxemburgo, Francia, Finlandia, Grecia, Dinamarca, República Checa, Bélgica, Chipre, Irlanda, Bulgaria e Italia. Por su parte, no gravan las transmisiones gratuitas con una categoría tributaria específica países como Suecia, Lituania, Austria, Estonia, Polonia o Croacia. Hay países donde se han mantenido estos tributos y otros en los que se han ido reduciendo o suprimiendo en los últimos años. No obstante, podemos afirmar que en nuestro entorno está generalizado el gravamen sobre las sucesiones y donaciones.

⁶ La Comisión se ha comprometido a realizar un informe a finales de 2014 para valorar los avances de las legislaciones de los Estados miembros. Puede consultarse al respecto el trabajo de MARTÍN ROMÁN, J., DEL BLANCO GARCÍA, A. «La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa», *Crónica Tributaria*, nº 115, 2014, pp. 115-145.

⁷ Respecto de los impuestos indirectos, además de su mención en relación con su afectación al comercio intracomunitario y por lo tanto la prohibición de aquellos que afecten de manera negativa a la libre circulación de mercancías, el artículo 113 TFUE prevé también la posibilidad de armonización de legislaciones en la medida en sea necesario para garantizar el establecimiento y correcto funcionamiento del mercado interior. Se ha utilizado en materia de aduanas y de IVA, vid. TERRAS, B.J.M. y WATTEL, P.J., *European Tax Law*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2012, p. 9.

sobre estos impuestos si bien respetando las obligaciones establecidas por la UE en los casos en los que ésta haya ejercido su competencia. Para estos supuestos el artículo 115 TFUE recoge la posibilidad de aproximación de legislaciones -mediante adopción de directivas en el Consejo por unanimidad- con la finalidad de garantizar el establecimiento o funcionamiento del mercado interior⁸, medida que no se ha adoptado hasta la fecha en el caso del ISD, llevándose a cabo la aplicación del Derecho de la UE a través de pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la UE (TJUE)⁹. En todo caso —y esto será relevante a la hora de analizar la compatibilidad de la legislación española con la normativa europea— a pesar de la libertad de que disponen los Estados miembros para diseñar sus sistemas fiscales, los mismos están obligados a respetar los Tratados a la hora de establecer el sistema tributario nacional, por lo que no podrán violarse las libertades de la UE ni el principio general de prohibición de discriminación por razón nacionalidad¹⁰.

Por otra parte, y a pesar de esta posibilidad de aproximación de legislaciones en materia de impuestos directos, la Comisión consideró que los problemas trasfronterizos relacionados con el ISD podrían ser resueltos sin necesidad de recurrir a dicha técnica¹¹.

En el caso de España, la necesidad de una reforma del gravamen se plantea con carácter urgente. Pese a la amplia delimitación normativa de su objeto y hecho imponible, estamos ante una figura impositiva de modesta potencia recaudatoria, cuyo peso dentro del actual sistema tributario español se halla en franco retroceso. Por mucho que la exposición de motivos de la Ley 29/1987 subraye que este tributo cierra el marco de la imposición directa y contribuye a la redistribución de la riqueza, las estadísticas no llaman a engaño¹². Esta debilidad recaudatoria no se debe sólo a la propia concepción

⁸ Hasta la fecha se han adoptado cuatro directivas relativas a impuestos directos, *ibid.* p. 25.

⁹ NARVAEZ, E.-J., «The influence of EU law on Inheritance Taxation: Is the Intensification of Negative Integration Enough to Eliminate Obstacles Preventing EU citizens from Crossing within the Single Market?», *EC Tax Review*, nº 2, 2012, p. 85.

¹⁰ Comisión Europea, «Documento de trabajo de los servicios de la Comisión: Regímenes del impuesto sobre sucesiones no discriminatorios que acompaña al documento Recomendación de la Comisión relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones», SEC (2011) 1488 final, de 15.12.2011.

¹¹ Vid. COM (2011) 864 final, *cit.*, p. 7.

¹² Según los datos ofrecidos por la AEAT (www.estadief.meh.es) correspondientes al ejercicio 2011, último sobre el que se muestran datos oficiales, la recaudación total de las Comunidades Autónomas por este impuesto ascendió a 1.964.493 (miles de euros y

legal del tributo, sino también a una progresiva proliferación de beneficios fiscales, concretados fundamentalmente en forma de reducciones de la base imponible. Muchas de estas reducciones no estaban previstas en la configuración inicial del impuesto aprobada en 1987, sino que han sido añadidas con posterioridad, por el Estado en un primer momento y por las Comunidades Autónomas en una etapa más reciente.

Por lo demás, las deficiencias técnicas de la configuración del impuesto han sido fuertemente criticadas por un sector de la doctrina, que ha llegado incluso a cuestionar su propio mantenimiento por motivos de justicia fiscal. Tal discusión se ha trasladado hasta el ámbito político, donde se han dado a conocer diversas propuestas (en parte hechas ya realidad por algunas Comunidades Autónomas) tendentes a la práctica eliminación del gravamen de las transmisiones hereditarias realizadas dentro del núcleo familiar básico. En la medida en que las mismas constituyen el eje central de su materia imponible, ello conllevaría la desaparición de la mayoría de los contribuyentes afectados por el impuesto.

Pero el cambio más significativo que ha experimentado el régimen del tributo durante los últimos años ha venido propiciado por su regulación compartida entre el Estado y las Comunidades Autónomas, ya que estamos ante un tributo estatal pero cedido a las Haciendas Regionales. En la práctica se ha traducido en un amplio margen de maniobra para graduar la carga fiscal, lo que ocasiona no sólo desigualdades dentro del ámbito estatal sino también problemas de disparidad de trato con el resto de ciudadanos europeos, cuestión de la que nos vamos a ocupar en las páginas que siguen. Esta cuestión ha cobrado especial importancia tras la reciente sentencia de 3 de septiembre de 2014 en el asunto Comisión contra España¹³, en la que el TJUE ha condenado a España por violación del artículo 63 TFUE, y que será objeto de análisis en los siguientes

según criterio de caja). Para un análisis más detallado de los datos de recaudación del tributo vid. BARBERÁN LAHUERTA, M.A. y MELGUIZO GARDE, M., «La regulación autonómica en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Eficacia y efecto redistributivo», *Revista de Estudios Regionales*, nº 87, 2010, pp. 187-211.

¹³ Sentencia de 3 de Septiembre de 2014, Comisión Europea/Reino de España, C-127/12, no publicada aún en la Recopilación. Previamente el TJUE ya se había pronunciado de igual modo en el asunto Welte, similar al caso español, y en el que había condenado a Alemania por considerar que su normativa sobre sucesiones es contraria a la libre circulación de capitales (artículos 56 y 58 CE) ya que diferenciaba entre residentes y no residentes, vid. Sentencia de 17 de Octubre de 2013, Yvon Welte/Finanzamt Velbert, C-181/12, no publicada aún en la Recopilación.

tes epígrafes, problema que ya fue adelantado por el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español¹⁴.

En este trabajo pretendemos analizar la compatibilidad de la regulación española con las distintas libertades, tomando principalmente en consideración la jurisprudencia del TJUE.

II. EL GRAVAMEN SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA

1. DISPOSICIONES APROBADAS POR EL ESTADO

En primer lugar, nos tendríamos que plantear cuáles podrían ser las posibles normas estatales que entrarían en contradicción con las libertades de la UE.

a) Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

En el artículo 32 de dicha Ley se contiene el alcance de la cesión y los puntos de conexión en el ISD. El mencionado precepto establece que se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento producido en su territorio. Para designar a la Comunidad Autónoma competente se fijan unos puntos de conexión. Así, en las adquisiciones mortis causa y en los seguros sobre la vida, será competente la Comunidad donde tuviera su residencia habitual el causante a la fecha del devengo. En las adquisiciones lucrativas *inter vivos* el punto de conexión depende de la naturaleza del bien transmitido. Si se dona un bien inmueble será competente la Comunidad Autónoma donde radique dicho bien. Si el bien objeto de la donación no tiene naturaleza inmobiliaria, será competente la Comunidad Autónoma donde tuviera su residencia habitual el donatario en la fecha del devengo.

b) Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Esta Ley constituye la norma estatal básica donde se establece el régimen jurídico del tributo y se regula la obligación personal y la obligación real de contribuir.

Respecto a la obligación personal dispone el artículo 6 que serán contribuyentes quienes tengan su residencia habitual en España, con independencia

¹⁴ Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, febrero 2014, p. 265.

de donde se encuentren situados los bienes o derechos que se adquieran¹⁵. Según el artículo 7 serán contribuyentes por obligación real de contribuir quienes adquieran bienes y derechos, 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.

Una vez señalada la normativa española que regula las modalidades de sujeción al impuesto y los puntos de conexión es posible deducir que se plantean dos problemas evidentes. En primer lugar, que la contribución al impuesto mediante obligación real de contribuir conlleva la íntegra aplicación de la Ley estatal sin que se pueda aplicar ninguno de los beneficios aprobados por las diferentes Comunidades Autónomas. La aplicación por tanto de la Ley 29/1987 se llevará a cabo en los supuestos de herederos o donatarios no residentes en territorio español, y en los casos en los que los contribuyentes no tienen su residencia habitual en España pero adquieren bienes o derechos que están situados o pueden ejercitarse en territorio español.

Pero también pueden darse casos en la obligación personal de contribuir en los que será íntegramente de aplicación la Ley estatal, sin que el contribuyente pueda acceder a ninguno de los beneficios aprobados por las Comunidades Autónomas, debido a que por aplicación de los puntos de conexión es posible que no pueda declararse ninguna Comunidad Autónoma competente. Así, por ejemplo, si una persona física residente en Sevilla es beneficiaria de una herencia de un familiar residente en París, no se podría fijar una Comunidad Autónoma para conocer de este hecho imponible ya que, por aplicación del punto de conexión sería competente la Comunidad donde residiera el causante. En este caso, al residir el causante en el extranjero, el causahabiente tendría que aplicar íntegramente la legislación estatal sin posibilidad de acogerse a los beneficios fiscales establecidos por las Comunidades Autónomas en este tributo.

Por lo tanto, de estas disposiciones se deriva que habrá supuestos en los que, por existir algún elemento transnacional, sólo se pueda aplicar la ley estatal sin que los contribuyentes puedan acceder a los numerosos beneficios fiscales establecidos por nuestras Comunidades Autónomas. En definitiva, será aplicación la Ley 29/1987: cuando estemos ante herederos y donatarios no residentes (si son adquisiciones *inter vivos* de bienes y derechos que no

¹⁵ Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero también quedarán sujetos a este impuesto por obligación personal de contribuir.

tengan carácter inmobiliario); cuando el causante sea un no residente; y cuando se realicen donaciones de bienes inmuebles situados en el extranjero y el donatario sí sea residente en territorio español.

La cuestión es si con estas disposiciones se infringe la libre circulación de capitales ya que si, por ejemplo, el causante es un no residente el heredero no podrá acceder a los beneficios fiscales autonómicos desincentivándose de esta forma el hacer inversiones en España que no generan beneficios fiscales por razón de residencia. Lo que iría en contra de una reiterada jurisprudencia del TJUE que se ha pronunciado claramente en este sentido, como en su Sentencia de 11 de Diciembre de 2003 en el asunto Barbier¹⁶.

2. LAS CRECIENTES DISPARIDADES INTERNAS DE CARGA FISCAL

La reforma del ISD ha cobrado fuerza en España en los últimos años debido a los problemas de diversa índole que plantea su régimen jurídico.

En primer lugar, las disparidades entre las distintas Comunidades han acrecentado los problemas de deslocalización. En la actualidad existen grandes disparidades de carga fiscal en función de la residencia del transmitente, del lugar donde se ubiquen los inmuebles transmitidos e incluso, en determinados casos, en función de la residencia del adquirente. Tales disparidades se deben principalmente a las siguientes razones:

Por un lado, el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas les confiere unas amplias competencias normativas en el ISD. Así, pueden regular numerosos elementos del este tributo tales como reducciones de la base imponible, tarifa, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente de heredero y donatario, deducciones, bonificaciones de la cuota, gestión y liquidación.

En este sentido, la mayoría de Comunidades Autónomas han hecho uso de estas amplias competencias normativas. Quizás por imitación de lo que sucede en las Comunidades Forales de Navarra y el País Vasco, la línea común de actuación ha sido la práctica eliminación del impuesto en diversas Comunidades. En Aragón, Baleares, Madrid, Murcia o Valencia se ha suprimido para las transmisiones *mortis causa* a favor de los hijos menores de 21 años. En otros casos —como Madrid, Cantabria o Valencia— también se ha llegado a erradi-

¹⁶ Sentencia de 11 de Diciembre de 2003, Barbier, C-364/01, Rec. p. I-15013, apartado 62.

car el gravamen sobre este tipo de transmisiones cuando se realizan en favor de cónyuges y descendientes. La Comunidad de Madrid ha sido pionera en esta línea de actuación¹⁷. Estableció para los residentes en ese territorio una bonificación del 99% en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, manteniéndose el 1% a meros efectos de control. Su ejemplo ha sido seguido en los casos citados. Tal y como ha advertido la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, la Comunidad Autónoma de Valencia ha subordinado la bonificación para descendientes de los Grupos I y II a la circunstancia de que el causahabiente —y no sólo el causante— resida en el territorio de dicha Comunidad¹⁸. En nuestro ordenamiento interno esta discriminación ha desembocado en una Cuestión de Inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Supremo sobre dicha regulación autonómica (ATS 4789/2013).

No obstante, en la actualidad quedan algunas Comunidades que no han llevado a esos extremos las facultades conferidas sobre este impuesto cedido. Así, Andalucía ha establecido mejoras limitadas respecto a la normativa estatal centradas fundamentalmente en el hecho imponible de las adquisiciones *mortis causa*.

El segundo problema de la diferencia de tratamiento tributario de las sucesiones y donaciones en el territorio español deriva en el difícil encaje de las medidas autonómicas con las libertades fundamentales en el seno de la Unión Europea.

Por ello, es inevitable examinar a continuación la compatibilidad del ingente número de medidas fiscales introducidas por las mismas en el ISD con la libertad de establecimiento (artículo 49 TFUE) la libre circulación de capitales (artículos 63 y 65 TFUE) y la libre circulación de personas (artículos 21 TFUE), tomando en consideración la jurisprudencia sentada por el TJUE.

En tercer lugar, la configuración de los puntos de conexión del impuesto, junto con los beneficios fiscales concedidos por las Comunidades, provocan que las situaciones en las que hay un elemento transnacional reciban un peor tratamiento tributario que las meramente internas.

¹⁷ Con la aprobación de la Ley 7/2005, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

¹⁸ *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*, febrero 2014, pág. 265.

III. COMPATIBILIDAD DE LA REGULACIÓN ESTATAL Y AUTONÓMICA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES CON LAS LIBERTADES DE LA UE

El 5 de mayo de 2010 la Comisión, en el ejercicio de su competencia recogida en el artículo 258 TFUE, envió un Dictamen motivado a España para que modificara el régimen fiscal aplicable a las sucesiones y donaciones. En este dictamen se advertía a España que el régimen jurídico del tributo constituía un obstáculo a la libre circulación de personas y capitales, infringiendo los artículos 45 y 63 TFUE, dado que se estaba sometiendo a una carga tributaria mayor a los fondos de los no residentes o los activos radicados en el extranjero con el consiguiente perjuicio de pagar éstos más impuestos que los residentes en España o que en los casos de donación de bienes situados en España¹⁹.

Después de un segundo dictamen, y debido a la ausencia de modificación de la legislación española a fin de cumplir con las exigencias del primer Dictamen, la Comisión presentó una demanda ante el TJUE, emitiendo el mismo una sentencia sobre el asunto el 3 de septiembre 2014, y confirmando el incumplimiento por parte de España de sus obligaciones conforme al artículo 63 TFUE, no así respecto del artículo 21 TFUE, que también fue alegado por la Comisión en su demanda en vez del artículo 45 TFUE. En los siguientes epígrafes analizaremos por tanto las libertades comunitarias afectadas por la regulación española.

1. LIBRE CIRCULACIÓN DE PERSONAS Y NO DISCRIMINACIÓN

Tal y como se ha señalado, en nuestro Estado existen diferentes regulaciones y por tanto beneficios fiscales para los residentes en determinadas Comunidades Autónomas, siendo de aplicación a los no residentes o a los bienes

¹⁹ Problema que había sido puesto de manifiesto de forma reiterada por parte de la doctrina. En este sentido, LÓPEZ DÍAZ, A., «La amenaza del derecho comunitario para ciertas deducciones autonómicas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones», *Quincena Fiscal*, n.º 9, 2009, p. 74; MORENO GARCÍA, S., «El tratamiento de los No Residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una reforma necesaria a la luz del Derecho de la Unión Europea», *Crónica Tributaria*, n.º 4, 2010, pp. 11-18; RIBES RIBES, A., «Discriminatory inheritance taxation of non-residents in Spain: possible solutions», *European Taxation*, vol. 50, n.º 12, 2010, pp. 550-557.

situados en el extranjero el régimen estatal, y no pudiendo beneficiarse de las ventajas fiscales que ofrecen dichas Comunidades Autónomas. En este sentido, es necesario mencionar que con carácter general el TJUE se ha pronunciado sobre la compatibilidad de medidas tributarias establecidas por los Estados miembros y las libertades. Así, desde un primer momento, en el asunto Schumacker, el TJUE manifestó que «aunque en el estado actual del Derecho comunitario, la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de competencia de la Comunidad, no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario»²⁰. En otros pronunciamientos posteriores el Tribunal ha seguido reiterando que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercerla respetando el Derecho de la Unión y absteniéndose de toda discriminación basada en la nacionalidad²¹.

En el caso concreto de la regulación española del ISD, el establecimiento de estas diferencias por motivos de residencia o por el país donde se encuentren los bienes fue considerado por la Comisión como un régimen fiscal discriminatorio que obstaculiza la libre circulación de personas, aunque el TJUE en su reciente sentencia estimó que la Comisión no había acreditado en qué manera afectaba la legislación estatal al ejercicio de dicha libertad, ni la existencia de un nexo entre dicha normativa nacional y el artículo 21 TFUE.

En todo caso, consideramos necesario analizar en mayor profundidad esta cuestión, si bien es preciso señalar que estaríamos ante lo que se conoce como una discriminación encubierta, ya que no se basa en la nacionalidad, que se encuentra expresamente prohibida en el artículo 18 TFUE, pero tiene los mismos efectos²².

²⁰ Sentencia de 14 de Febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-00225, apartado 21.

²¹ Sentencia de 11 de agosto de 1995, Wielockx, C-80/94, Rec. 1995 I-02493, apartado 16; Sentencia de 14 de septiembre de 1999, Gschwind, C-391/97, p. I-05451, apartado 20; Sentencia de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p. I-04071, apartado 32; Sentencia Barbier, *cit.*, apartado 36. En este sentido es necesario mencionar la opinión del Tribunal respecto de su potestad tributaria señalando que «los inconvenientes que pueden resultar del ejercicio paralelo por diferentes Estados miembros de su potestad tributaria, siempre y cuando tal ejercicio no sea discriminatorio, no constituyen restricciones prohibidas por el Tratado CE», Sentencia de 16 de Julio de 2009, Damseaux, C-128/08, Rec. p. I-06823, apartado 27.

²² Como señalaba el TJUE en el asunto Schumacker, «las ventajas fiscales reservadas únicamente a los residentes de un Estado miembro pueden constituir una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad», Sentencia Schumacker, *cit.*, apartado 29; Vid. IGLESIAS CASAS, J.M., *No Discriminación Fiscal y Derecho de Establecimiento en la Unión Europea*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2007, pp. 34-35, 81-85.

El concepto de discriminación se entiende como la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes²³. Y es aquí donde radica la cuestión, ya que con carácter general el TJUE ha considerado que en materia de impuestos directos la situación de un residente y un no residente no serían comparables por lo general, siendo posible la aplicación de normas diferentes o el no otorgamiento de determinadas ventajas fiscales²⁴. A pesar de ello, en numerosas ocasiones el TJUE también ha declarado contrario a Derecho de la UE determinadas normas nacionales que en materia impositiva establecían diferencias en función del lugar de residencia, siendo algunos de esos casos los relativos al ISD²⁵. La razón de esta jurisprudencia se debía a que «ante una ventaja fiscal, de la que no disfrutara el no residente, una diferencia de trato entre estos dos grupos de sujetos pasivos puede calificarse de discriminación en el sentido del Tratado, si no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato en este punto entre ambas categorías de sujetos pasivos»²⁶.

Tal y como se ha señalado, en los casos del ISD el TJUE ha considerado de aplicación el mismo trato a residentes y no residentes²⁷, de hecho de los

²³ Sentencia Schumacker, *cit.*, apartado 30; Sentencia de 27 de junio de 1996, Asscher, C-107/94, Rec. p. I-03089, apartado 40; Sentencia de 14 de Noviembre de 2006, Kerckhaert and Morres, Rec. p. I-10967, apartado 19. En este último caso el matrimonio belga Kerckhaert-Morres, pretendía que su situación fuese considerada como diferente por estar recibiendo dividendos de acciones de una empresa establecida en otro Estado miembro por lo que aplicarles el mismo tipo impositivo que a los dividendos de acciones de sociedades establecidas en el estado belga era una discriminación, argumento que fue rechazado por el Tribunal.

²⁴ Sentencia Schumacker, *cit.*, apartados 31-34. Vid. TERRAS, B.J.M. y WATTEL, P.J., *European Tax...*, *op. cit.*, pp. 95-96; FORNIELES GIL, A. «Prohibiciones de discriminación y restricción a la libertades comunitarias: aproximación desde los procedimientos tributarios nacionales», en FERNÁNDEZ MARÍN, F. (dir.) y FORNIELES GIL, A. (coord.), *Derecho Comunitario y Procedimiento Tributario*, Atelier, Barcelona, 2010, p. 201; Comisión Europea, «Documento de trabajo de los servicios de la Comisión: Regímenes del impuesto sobre...», *cit.*, p. 3. Sobre el concepto de discriminación y su relación con el Impuesto sobre la Renta, vid. HINOJOSA MARTÍNEZ, L.M. «Reflexiones en torno al concepto de discriminación: los obstáculos fiscales a la libre circulación de personas», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, vol. 2, 1997, pp. 511-545.

²⁵ IGLESIAS CASAIS, J.M., *No Discriminación Fiscal y Derecho de Establecimiento...*, *op. cit.* p. 86

²⁶ Sentencia Asscher, *cit.*, apartado 42.

²⁷ Comisión Europea, «Documento de trabajo de los servicios de la Comisión: Regímenes del impuesto sobre...», *cit.* p.3.

once asuntos que se han planteado ante el Tribunal en materia de sucesiones, en nueve de ellos el Tribunal ha declarado la normativa nacional discriminatoria y contraria al Derecho de la UE. En todo caso y a pesar de esta jurisprudencia del TJUE, se hace necesario mencionar que el propio Tribunal también ha considerado en reiterada jurisprudencia, como el asunto Block que afectaba a España, que «el Tratado no garantiza a un ciudadano de la Unión que el traslado de su residencia a un Estado miembro que no sea aquel en el que residía hasta entonces sea neutro en materia de tributación. Habida cuenta de las disparidades de las legislaciones de los Estados miembros en esta materia, tal traslado puede, según los casos, ser más o menos ventajoso para el ciudadano»²⁸.

Sin embargo, la afectación de esta normativa discriminatoria a la libre circulación de personas no ha sido objeto de ninguna resolución judicial, ya que las mismas se han basado principalmente en la violación de la libre circulación de capitales. En todo caso el TJUE consideró que «los efectos de la normativa fiscal en materia de sucesiones están asimismo entre las consideraciones que un nacional de un Estado miembro puede válidamente tener en cuenta a la hora de decidir ejercer o no la libertad de circulación establecida por el Tratado»²⁹.

En lo relativo a la normativa española, parece tener difícil ajuste con la jurisprudencia del TJUE el trato diferente y las ventajas fiscales otorgadas a los residentes en determinadas Comunidades Autónomas, pudiendo suponer por tanto un obstáculo a la libre circulación de personas en atención a lo señalado por el TJUE y recogido en el párrafo anterior. Esto es debido a la no existencia de alguna situación objetiva que justifique dicha diferencia de trato, ya que en el caso Español la cuantía del impuesto se calcula en función del valor de la transmisión no siendo por tanto determinante para valorar dicha transmisión el que el beneficiario o donatario de la misma resida o no en una determinada Comunidad Autónoma³⁰, o que los bienes no se encuentren en la misma. Tal y como señaló el TJUE en el asunto Jäger «el cálculo del impuesto se halla directamente relacionado con el valor de los bienes incluidos en la herencia, por lo que no existe objetivamente ninguna diferencia de situación que pueda justificar una desigualdad de trato fiscal en lo que atañe al importe de la cuota del impuesto sobre sucesiones adeudado por un bien situado en Alemania y un bien situado en otro Estado miembro, respectivamente»³¹.

²⁸ Sentencia de 12 de Febrero de 2009, Block, C-67/08, Rec. p. I-00883, apartado 35.

²⁹ Sentencia Barbier, *cit.*, apartado 75.

³⁰ *Ibid.*, apartado 76.

³¹ Sentencia de 17 de enero de 2008, Jäger, C-256/06, Rec. p. I-00123, apartado 44.

En cuanto a la posible aplicación de alguna de las excepciones que permitirían esta diferencia de trato, es necesario señalar que el artículo 21 TFUE recoge que el derecho a circular y residir estará sujeto «a las limitaciones y condiciones previstas en los tratados», siendo por tanto de aplicación los límites recogidos en el artículo 45.3 TFUE relativos a orden público, seguridad y salud públicas, y que parecen tener difícil encaje en este caso³². Pero por otra parte, el TJUE también ha recogido determinadas excepciones que permiten un trato discriminatorio, siempre que tengan un objetivo legítimo compatible con el Tratado o si está justificado por razones imperiosas de interés general³³, y que son de carácter eminentemente fiscal, como el reparto equitativo de la carga, la cohesión fiscal, la lucha contra la evasión fiscal y las dificultades procedimentales para la ejecución del tributo³⁴. En todo caso, también parece de difícil aplicación al supuesto español dichas excepciones, que por otra parte no han sido nunca aceptadas por el TJUE en materia de ISD.

2. EL DERECHO DE ESTABLECIMIENTO Y LA TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA DE EMPRESAS Y PARTICIPACIONES EMPRESARIALES

Como se ha puesto de manifiesto, el Dictamen motivado de la Comisión consideraba que la normativa española sobre ISD suponía un obstáculo a la libre circulación de personas, y conforme al artículo 21 TFUE, el concepto amplio de esta libertad nos permitiría incluir el derecho de establecimiento y la libre prestación de servicios³⁵.

De este modo consideramos de interés, a pesar de no haberse estimado la violación del artículo 21 por parte del TJUE, realizar una referencia a la afectación de la regulación del ISD español al derecho de establecimiento debido, en primer lugar, a la jurisprudencia específica sobre la materia y, en segundo lugar, a que, como recogíamos anteriormente, el TJUE consideraba

³² CONDINANZI, M., LANG, A. y NASCIBENE, B., *Citizenship of the Union and Freedom of Movements of Persons*, Martinus Nijhoff Publishers, Leiden, 2008, p. 29.

³³ TJUE Sentencia de 27 de octubre de 2007, Geurts y Vogten, C-464/05, Rec. p. I-09325, apartado 24.

³⁴ FORNIELES GIL, A. «Prohibiciones de discriminación y restricción...», *loc. cit.*, pp. 207-208.

³⁵ MARTÍN Y PÉREZ DE NANCLARES, J., «El Derecho de establecimiento», en LÓPEZ ESCUDERO, M. y MARTÍN Y PÉREZ DE NANCLARES, J., *Derecho Comunitario Material*, Mc Graw Hill, Madrid, 2000, p. 108.

que la regulación fiscal de un Estado miembro en materia de sucesiones podrá influir en la decisión de ejercicio de la libre circulación y que en el caso del derecho de establecimiento vendría a ser «el ejercicio efectivo de una actividad económica por medio de una instalación permanente en otro Estado miembro por una duración indeterminada»³⁶.

De este modo, el TJUE ha analizado en diversas ocasiones la compatibilidad de ciertas medidas aprobadas por los Estados miembros con el derecho de establecimiento del artículo 49 TFUE. En este sentido, y en lo referido a ISD, destaca la Sentencia del TJUE en el asunto Geurts y Vogten³⁷, de interés para el caso español, y en la que se aborda esta problemática tras el fallecimiento de un residente belga que dejó como herederos a su esposa y a su hijo. En virtud del artículo 60 *bis*, apartado primero, letra b) del Código Belga del impuesto sobre sucesiones, quedaban exentas de este tributo «las participaciones en una sociedad familiar o los créditos contra una sociedad de este tipo, siempre que al menos el 50 por 100 de la empresa o de las participaciones en la sociedad hayan pertenecido al difunto y/o a su cónyuge interrumpidamente durante los tres años anteriores al fallecimiento y que se incluyan espontáneamente en la declaración del impuesto sobre sociedades».

Entre los bienes que dejó el causante se encontraban unas participaciones de dos sociedades domiciliadas en Maastricht que cumplían con la exigencia de haber empleado durante más de tres años a cinco trabajadores cada una. No obstante, la exención le fue denegada porque el apartado quinto del artículo 60 *bis*, exigía que la sociedad empleara al menos a cinco trabajadores en Bélgica, durante los tres años anteriores al fallecimiento. Los demandantes interpretaron que la aplicación de esta norma era contraria a lo dispuesto en los artículos 43 y 56 del TCE (actualmente arts. 49 y 63 TFUE). El TJUE resolvió este asunto afirmando que el artículo 43 TCE se oponía a la exclusión de exenciones a aquellas empresas que no hubiesen empleado al menos a cinco trabajadores en Bélgica durante los tres años anteriores al fallecimiento del causante, mientras se otorgaban a aquellas que los hubiesen empleado»³⁸.

La norma en cuestión introducía por tanto una discriminación indirecta entre los sujetos pasivos del ISD, basada en el criterio del lugar en el que hayan empleado a un número de trabajadores durante un determinado período.

³⁶ Sentencia de 25 de julio de 1991, *Factortame Ltd y otros*, C-221/89, Rec. p. I-03905, apartado 20.

³⁷ Sentencia *Geurts y Vogten*, *cit.*

³⁸ *Ibid.*, apartado 29.

do; diferencia que puede obstaculizar el ejercicio de la libertad de establecimiento de dichos sujetos pasivos.

Con relación al caso español, en la Ley 29/1987 se establece por parte del Estado una reducción en el artículo 20.2.c), que recoge una minoración del 95% de la base imponible. La normativa estatal condiciona la aplicación de este beneficio fiscal al cumplimiento de una serie de requisitos objetivos, subjetivos y temporales³⁹; pero ninguna de estas exigencias vulnera la libertad de establecimiento del artículo 49 TFUE. En particular, en ningún momento se supedita la aplicación de esta ventaja fiscal a que la entidad cuyas participaciones se transmiten *mortis causa* tenga su domicilio social en territorio español.

Sin embargo, hemos visto que el ISD es susceptible de ser modificado por las Comunidades Autónomas en algunos aspectos, como las reducciones a aplicar sobre la base imponible. Sobre este elemento del tributo pueden actuar en una doble vertiente. Por un lado, pueden crear nuevas reducciones «siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate». En segundo término, pueden regular las reducciones dispuestas por el Estado pero, en este caso, «manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla»⁴⁰.

Muchas Comunidades han *mejorado* la reducción del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987. Como hemos visto, la Ley 22/2009 les autoriza a mantener la reducción en condiciones similares a las establecidas por el Estado o mejorarla, fundamentalmente mediante la disminución de los requisitos para poder aplicarla. En ningún caso, se les permite a las Comunidades endurecer o restringir las condiciones para poder acogerse a este beneficio fiscal.

Sin embargo, Comunidades como Aragón, Asturias, Canarias, Castilla y León y La Rioja han *empeorado* este incentivo, incrementando el nivel de exigencias para poder aplicarlo. Para beneficiarse de esta reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en determinadas entidades es necesario que la entidad tenga su domicilio social en el territorio de la Comunidad y, en algún caso como el de La Rioja, tam-

³⁹ El artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 condiciona su aplicación a las adquisiciones *mortis causa* por parte de cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

⁴⁰ Artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

bién se ha requerido que el adquirente tenga su domicilio fiscal ubicado en ese mismo territorio⁴¹.

Pero lo que resulta aún más relevante en relación con el objeto de este trabajo, es que, además, tales normas irían en contra del derecho de establecimiento del artículo 49 TFUE. Según la jurisprudencia mencionada del TJUE no se puede supeditar la aplicación de un beneficio fiscal, en nuestro caso de una reducción por transmisión *mortis causa* de la empresa familiar, a que la entidad tenga su domicilio social en el territorio no ya de un concreto Estado miembro, sino de una determinada Comunidad Autónoma; sin duda alguna, con este tipo de disposiciones que restringen la aplicación de significativos beneficios fiscales se obstaculiza la libertad de establecimiento.

3. LA LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES

Como se ha señalado, el TJUE ha confirmado la violación por parte de España del artículo 63 TFUE, que recoge la prohibición de restricciones a la libre circulación de capitales. Sobre la misma se ha pronunciado el TJUE en distintas ocasiones en materia de ISD señalando que constituyen restricciones a dicha libertad las que «provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquel en el que se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de los citados bienes»⁴². En todo caso el TJUE no sólo se refiere a restricciones en su jurisprudencia, sino que ha venido a utilizar términos como «efecto disuasorio» u «obstáculo»⁴³. Por otra parte el TJUE ha reconocido en diversos pronunciamientos la sucesión como «Movimiento de capitales de carácter personal» «salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro»⁴⁴.

⁴¹ Estas limitaciones podrían vulnerar también el artículo 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980, según el cual las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, por lo que no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos. Además deben mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional.

⁴² Sentencia Block, *cit.*, apartado 24.

⁴³ BARNARD, C. *The Substantive Law of the EU*, Oxford University Press, Oxford, 2004, pp. 469-471.

⁴⁴ TJUE. Sentencia Block, *cit.*, apartado 20.

En lo relativo a España resultan por tanto de interés aquellos asuntos en los que el Tribunal se pronunció acerca de la existencia de una discriminación no justificada por motivos de residencia y que vendrían a suponer un obstáculo⁴⁵ para la libre circulación de capitales⁴⁶, siendo el primero de ellos, y que ha servido de base para el resto de la jurisprudencia del TJUE, el asunto Barbier. En este caso la normativa de los Países Bajos en materia de sucesiones permitía una cierta deducción a efectos fiscales únicamente a los fallecidos residentes en el Estado, lo que vino a ser considerado por el TJUE como contrario al Tratado al establecer una reducción del valor del patrimonio de un no residente superior al del residente⁴⁷.

El TJUE se ha manifestado en sucesivas sentencias contrario al establecimiento de diferencias de trato y determinados beneficios fiscales. En ocasiones lo ha hecho en función de la residencia del difunto en el momento del fallecimiento, como en los asuntos Eckelkamp⁴⁸ y Arens Silken⁴⁹, no permitiéndose respectivamente deducir del valor del inmueble las cargas hipotecarias ni las deudas sobre los bienes heredados. Y en otras ocasiones en función de la residencia de los herederos, como en el asunto Mattner, en el que el TJUE no encontró ninguna situación objetiva que permitiera justificar la aplicación de una desgravación fiscal sobre el ISD si alguna de las partes

⁴⁵ En materia fiscal LÓPEZ ESCUDERO clasifica los obstáculos como medidas discriminatorias (contrarias al artículo 63 TFUE), y medidas neutrales (limitaciones a la libre circulación pero que son consecuencia inevitable de la soberanía de los Estados en materia de imposición directa), vid. LÓPEZ ESCUDERO, M., «Comments to M.C. Barreiro's paper: Internal Market and non-discriminatory tax obstacles. Analysis of the ECJ's judgement in case C-67/08, Block», en DIEZ-HOCHLEITNER, J., MARTÍNEZ CAPDEVILA, C., BLÁZQUEZ NAVARRO, I. y FRUTOS MIRANDA, J. (coords.), *Últimas tendencias en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea*, La Ley, Madrid, 2012, p. 890.

⁴⁶ Sobre la afectación de la discriminación en materia impositiva a la libre circulación de capitales se ha pronunciado el TJUE en distintos asuntos, considerando que si bien la libre circulación prohíbe discriminaciones basadas en el lugar de domicilio de las sociedades, también es cierto que una discriminación puede consistir en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes, vid. TJUE Sentencia de 6 de Diciembre de 2007, Columbus Container, C-298/05, Rec. p. I-10451, apartado 42. Sobre el trato diferenciado vid. también TJUE Sentencia de 20 de Mayo de 2008, Orange European Smallcap, C-194/06, Rec. p. I-03747, apartados 51 y 59.

⁴⁷ Sentencia Barbier, *cit.*, apartado 62.

⁴⁸ Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp, C-11/07, Rec. p. I-06845, apartados 61-63.

⁴⁹ Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Arens-Sikken, C-43/07, Rec. p. I-06887, apartado 51-55.

residía en el Estado⁵⁰. En este sentido se pronuncia también el TJUE en su sentencia respecto al régimen español, señalando que «la posibilidad de que en virtud de la legislación estatal se dé un trato diferente a los sujetos pasivos en función de su residencia, aún cuando se encuentren en una situación comparable, puede bastar para tipificar una restricción a la libre circulación de capitales»⁵¹.

Pero el TJUE no se ha pronunciado únicamente respecto del establecimiento de un régimen discriminatorio en función del lugar de residencia. En el asunto *Jäger*, el Tribunal analizaba si la normativa alemana a efectos del Impuesto sobre Sucesiones vulneraba el principio de libre circulación de capitales ya que, en la valoración de los bienes comprendidos en la transmisión *mortis causa*, utilizaba un método menos favorable de estimación y de cálculo del impuesto adeudado respecto a un bien agrícola y forestal situado en otro Estado miembro»⁵².

En resumen, tal y como señala López Escudero, las disposiciones nacionales en materia fiscal suponen una violación de la libre circulación de capitales cuando «*they provide for lower tax allowances with respect to non-residents; when they provide for different rules for the valuation of assets that are part of the inheritance, depending on where valuation of assets are located; or when they restrict the deductibility of debts/liabilities related to assets that are part of the inheritance of non-residents*»⁵³.

En lo referido a España, el desmesurado uso de competencias normativas por parte de algunas Comunidades Autónomas parece, en algunos casos, ir de

⁵⁰ Sentencia de 22 de abril de 2010, Mattner, C-510/08, Rec. p. I-00147, *cit.*, apartado 36.

⁵¹ Sentencia de 3 de Septiembre de 2014, Comisión/España, *cit.*, apartado 66. Respecto de la residencia resulta necesario señalar que la no discriminación no es únicamente aplicable entre los residentes de países de la Unión Europea, sino que se extiende también a residentes de terceros Estados, tal y como recoge el artículo 63.1 TFUE y ha venido a confirmar el TJUE en su reciente sentencia en el asunto Welte, *vid.* Sentencia de 17 de Octubre de 2013, Welte, *cit.*

⁵² Sentencia *Jäger*, *cit.*, apartado 57.

⁵³ LÓPEZ ESCUDERO, M., «Comments to M.C. Barreiro's paper: Internal Market and non-discriminatory...», *op. cit.*, p. 888. El TJUE también indicó en su sentencia en el asunto Van Hilten lo que podrían considerarse como restricciones a los movimientos de capitales en el ámbito de las sucesiones, señalando que serían aquellas medidas que «provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquel en el que se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de los citados bienes», TJUE Sentencia de 23 de Febrero de 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec. p. I-01957, apartado 44.

nuevo en contra de la normativa de la UE, ya que se establecen beneficios fiscales unidos a la residencia o al lugar donde radique el bien, como ejemplo de lo cual señalaremos algunos casos.

En primer lugar nos referiremos a las reducciones por transmisión de la vivienda habitual, ya que han sido muchas las Comunidades Autónomas que han regulado la reducción por transmisión de la vivienda habitual contemplada en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987⁵⁴. Comunidades como Canarias, Extremadura y Galicia han incrementado el porcentaje de la reducción estatal, llegando en algunos supuestos al 100%, pero condicionan la aplicación del beneficio fiscal a la necesaria situación de la vivienda dentro del territorio de la Comunidad Autónoma competente. De este modo, tomando en consideración la jurisprudencia del TJUE, las mencionadas medidas parecen que tienen difícil encaje con la libertad de circulación de capitales.

En relación con las reducciones por transmisión de empresas y explotaciones agrícolas, varias Comunidades han regulado este tipo de reducciones fijando condicionantes más restrictivos que los establecidos por la legislación estatal. Así, Comunidades como Asturias, Galicia, Canarias, Castilla y León, La Rioja y Valencia exigen para la aplicación de este beneficio fiscal que el domicilio social de la entidad esté situado en el territorio de la Comunidad Autónoma. De nuevo, a la vista de lo manifestado por el TJUE, cabe concluir que este tipo de disposiciones que distinguen entre un mejor o peor tratamiento tributario, en función de la situación del bien transmitido, podrían ir en contra de libertad de circulación de capitales.

IV. CONCLUSIONES

A lo largo de estos últimos años se ha reflexionado acerca de la conveniencia de mantener un gravamen sobre las sucesiones y donaciones. En la mayoría de los Estados miembros de la Unión Europea pervive un tributo de esta naturaleza, aunque se ha de reconocer que serían oportunas normas ordenadoras para un cierto grado de armonización y para reducir en este ámbito las fuertes disparidades que actualmente se registran, impropias de un espacio común, en aras a facilitar la coordinación y colaboración administrativas interestatales.

⁵⁴ Básicamente, el beneficio fiscal consiste en la posibilidad que tiene el contribuyente de reducir la base imponible del tributo en un 95%, con un límite máximo de 122.606,47 euros, siempre que se mantenga la adquisición de la vivienda durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante.

Respecto de la situación del ISD en España, el TJUE ha confirmado que la regulación española obstaculiza la libre circulación de capitales. De este modo puede hablarse de discriminación encubierta al establecerse ventajas fiscales a los residentes de Comunidades Autónomas, ya sea el causahabiente o los herederos, así como las empresas que tienen su domicilio social en las mismas, además de establecerse beneficios fiscales en función de si el bien se encuentra o no una determinada Comunidad Autónoma, todos ellos, consideramos, supuestos contrarios lo establecido por la jurisprudencia del TJUE, al no existir ninguna situación objetiva de diferencia de trato o excepciones de posible aplicación.

Como puede observarse, en la práctica existen importantes diferencias de tributación en función de cuál sea la Comunidad Autónoma competente para conocer del impuesto. Consideramos que no debe haber un espacio territorial con semejantes disparidades de carga fiscal. En este sentido, determinadas medidas autonómicas tienen difícil encaje con las libertades de la UE y la jurisprudencia del TJUE, tal y como acabamos de ver. Así, a un residente en la UE pero no residente en España, por aplicación de esta ingente normativa y de los puntos de conexión se le aplica la legislación estatal y no las disposiciones autonómicas donde se reconocen trascendentales beneficios fiscales, produciéndose de este modo a nuestro entender un obstáculo al ejercicio de las libertades comunitarias. Por ello, consideramos que sería conveniente comenzar por limitar las posibilidades de competencia fiscal y de deslocalización interna para evitar la divergencia en el tratamiento fiscal de las transmisiones mortis causa e *inter vivos*. Por un lado, se podrían modificar las facultades para establecer reducciones que lleven a la práctica supresión del tributo. Por otro, podría fijarse un mínimo de imposición estatal que deba ser respetado por todas las Comunidades y que evite la eliminación de facto del impuesto. Este mínimo común normativo tendría especial relevancia en la transmisión de empresas o participaciones en entidades, donde se aprecian las mayores divergencias entre las Comunidades. Sería conveniente que el Estado estableciera unos límites que determinen con claridad hasta dónde pueden llegar las Comunidades en ejercicio de sus competencias normativas.

Yendo más allá, en nuestra opinión, habría que considerar la regulación actual de los puntos de conexión que condicionan la sujeción al impuesto por obligación personal o real de contribuir, de tal modo que se permita aplicar la misma normativa a un no residente que a un residente. Consideramos necesaria una revisión del tema a efectos de evitar las disparidades que se traducen en una evidente competencia fiscal y que podrían perjudicar el ejercicio de las libertades comunitarias y la justicia de los sistemas tributarios nacionales.

LOS OBSTÁCULOS DE LA REGULACIÓN ESPAÑOLA SOBRE IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES AL EJERCICIO DE LAS LIBERTADES FUNDAMENTALES DE LA UNIÓN EUROPEA

RESUMEN: El gravamen sobre las sucesiones y donaciones se encuentra presente en la mayoría de los Estados miembros de la UE, no constituyendo por tanto un obstáculo en sí mismo para el ejercicio de las libertades fundamentales. Pero la regulación que de dicho gravamen se ha realizado en España debido a su cesión a las Comunidades Autónomas y por tanto la aplicación de regímenes diferentes para los residentes, bienes o causahabientes en dichas Comunidades, ha llevado al Tribunal de Justicia de la UE a considerar la existencia de un régimen discriminatorio que afecta al ejercicio de las libertades de la Unión Europea. De este modo, el Tribunal considera que, al aplicarse a los residentes o causahabientes en otros países de la UE así como a los bienes radicados en dichos países la normativa estatal que no contiene los beneficios fiscales de las autonómicas, se están incumpliendo las obligaciones establecidas en el art. 63 TFUE que recogen la libre circulación de capitales.

PALABRAS CLAVE: Libre circulación; Impuesto sucesiones y donaciones; Discriminación; Comunidades Autónomas; Residentes; Recurso por incumplimiento.

THE OBSTACLES SPANISH REGULATION ON INHERITANCE AND GIFT TAX CREATES FOR THE EXERCISING OF THE EU FUNDAMENTAL FREEDOMS

ABSTRACT: Inheritance and gift tax is regulated in most of the EU member states; it does not, therefore, represent an obstacle to the exercise of the fundamental freedoms. Spanish regulation of this tax, however, through its transfer to the Autonomous Communities and the application of different tax systems for residents, goods and the deceased, has brought a proceeding for failure to fulfil before the CJEU by the Commission for undermining the full exercise of the European freedoms. The CJEU has considered that the application of national regulations—which do not include regional tax relief measures—to the residents or deceased persons in other EU member states, as well as to the goods established in those states, constitutes a breach of art. 63 TFEU that establishes the free movement of capital.

KEY WORDS: Freedom of movements; Inheritance and gifts tax; Discrimination; Autonomous Communities; Residents; Actions for failure to fulfil an obligation.

LES ENTRAVES À L'EXERCICE DE LIBERTÉS EUROPÉENNES DE LA RÉGLEMENTATION ESPAGNOLE SUR L'IMPÔT SUR LES SUCCESSIONS ET LES DONATIONS

RÉSUMÉ: L'impôt sur les successions et les donations est présent dans la plupart des États membres de l'UE, il n'est donc pas un obstacle à l'exercice des libertés fonda-

mentales. Mais la réglementation espagnole de cette taxe, en raison de son transfert aux Communautés autonomes et la mise en œuvre d'un traitement fiscal différent pour les résidents, des biens et des personnes décédées, a conduit la Commission à considérer que ce système constitue un régime discriminatoire qui entrave l'exercice de libertés européennes et a engagé un recours en manquement devant la CJUE. La Cour a estimé que la mise en œuvre de la réglementation nationale, qui ne contient pas les avantages fiscaux régionaux, aux résidents ou les personnes décédées dans autres États membres de l'UE, ainsi que pour les marchandises établis dans ces États, constitue une violation de l'art. 63 TFUE qui contient la libre circulation des capitaux.

MOTS CLÉS: Libre circulation; Impôt sur les successions et les donations; Discrimination; Communautés autonomes; Résidents; Recours en manquement.

ISSN 1138-4026
9 771138 402608 00049



18,00 €