

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: recuperación de cuotas para residente de fuera de la Unión Europea



Luis J. Durá
Abogado tributarista
DURÁ TAX & LEGAL



Marc Domingo
Asesor Fiscal
DURÁ TAX & LEGAL

Introducción

Después de un largo periodo de tiempo en que distintos abogados, fiscalistas y parte de la doctrina de los diferentes países de la Unión Europea, abogábamos por la supresión de las diferencias de trato discriminatorias en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD), entre residentes en los distintos países de la Unión Europea (incluido España) y los no residentes, parece ser que definitivamente nuestras quejas han dado sus frutos.

De esta forma, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), el Tribunal Supremo (TS) y el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), se han puesto de acuerdo y, dando por cerrado el debate, han determinado que la normativa del ISD español es contraria al principio fundacional de **libertad de movimiento**

de capitales, previsto en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

Evolución de la jurisprudencia en la materia

La primera de las sentencias en esta materia fue la **STJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12)**. En ella el TJUE consideró que la anterior normativa reguladora en España del ISD era contraria al Derecho comunitario. Cabe recordar que, de acuerdo con dicha normativa, solo los residentes fiscales en España podían beneficiarse de los incentivos tributarios previstos en las respectivas Comunidades Autónomas con las que mantuviesen algún punto de conexión.

Con la finalidad de adaptarse a la citada jurisprudencia, el legislador español

modificó la normativa del ISD, añadiendo la Disposición Adicional Segunda a la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD. No obstante, pese a la buena voluntad del legislador español, como consecuencia de una mala técnica legislativa, exclusivamente se eliminó la diferencia de trato con los residentes fiscales españoles para aquellos sujetos que residiesen en algún Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. Es decir, se dejó al margen de dicha modificación a los residentes en terceros Estados.

Cabe señalar que el mencionado artículo 63 del TFUE establece que “*quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países*”. Por lo tanto, tal y como está redactada, la prohibición de establecer **barreras a la libertad de circulación de capitales** abarca tanto a las restricciones que se establezcan entre los Estados miembros, como aquéllas que se establezcan entre Estados miembros y un país tercero.

A raíz del desafortunado cambio normativo, se generó una gran controversia



en la doctrina española, puesto que los residentes extracomunitarios, al quedar al margen de dicha disposición, no podían aplicar los beneficios en el ámbito del ISD establecidos por las diferentes Comunidades Autónomas. Esta controversia fue zanjada por el TS a través de las **SSTS número 242/2018, de 19 de febrero y 491/2018 del 22 de marzo**, que han creado jurisprudencia en la materia. Dichas sentencias, con base en las SSTJUE de 17 de octubre de 2013 (asunto C-181/12) y de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), determinaron que “*el tratamiento a la no residencia (con independencia de que ésta sea comunitaria o extracomunitaria) en el ISD es contrario*

al Derecho comunitario”. Esta corriente jurisprudencial que amplió lo previsto en la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987, del ISD, a los residentes extracomunitarios, ha sido avalada por la **Dirección General de Tributos** en Consultas Vinculantes como la V3193-18, de 14 de diciembre de 2018, o la Consulta Vinculante V3151-18, de 11 de diciembre de 2018.

Por último, de forma reciente, el **TEAC** también ha acogido dicha interpretación de la normativa comunitaria y ha modificado su criterio en la Resolución del TEAC de fecha 16 de septiembre de 2019, en la que declaró inaplicables “*las restricciones contenidas en la normativa interna que*

RESUMEN

La reciente jurisprudencia tanto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea como del Tribunal Supremo y del Tribunal Económico-Administrativo Central, ha determinado que la normativa de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español es contraria al principio fundacional de libertad de movimiento de capitales, debido a que discrimina a los extracomunitarios frente a los residentes en la Unión Europea. Esto abre la posibilidad de iniciar multitud de procedimientos de solicitud de ingresos indebidos para recuperar las cuotas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones indebidamente ingresadas.

Palabras clave

Sucesiones, Donaciones, Extracomunitarios.

El tratamiento a la no residencia (con independencia de que ésta sea comunitaria o extracomunitaria) en el ISD es contrario al Derecho comunitario

discriminen a los residentes en terceros países respecto a bienes o derechos objeto de tributación por el Impuesto sobre Sucesiones”.

Posibilidad de recuperación del ISD

Una vez analizada la evolución jurisprudencial y mientras se implementa la definitiva modificación legislativa en la materia, cabe analizar si es posible recuperar el impuesto pagado. En este sentido entendemos que es posible reclamar frente a esta discriminación fiscal a la que se han visto expuestos los contribuyentes no residentes en la Unión Europea.

De esta forma, con base en los principios de **primacía y efecto directo del Derecho comunitario** sobre el Derecho nacional, existe una solución para recuperar la cuota del ISD que, como consecuencia de una legislación incongruente con el TFUE, haya sido indebidamente ingresada en las arcas de la Administración tributaria. Ésta no es otra que iniciar **procedimientos de devolución de ingresos indebidos** previstos en el artículo 221 de la Ley General Tributaria frente a la Hacienda española.

Sorprendentemente, pese al poco entusiasmo del legislador español a la hora de adaptarse a dicha jurisprudencia, la Ad-

ministración tributaria sí parece haberla acatado. En ese sentido, además de dictar las Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos, ha empezado a estimar en un periodo de tiempo relativamente cortos, las solicitudes de devolución de ingresos indebidos que están empezando a plantear los contribuyentes, siempre que estén debidamente argumentadas.

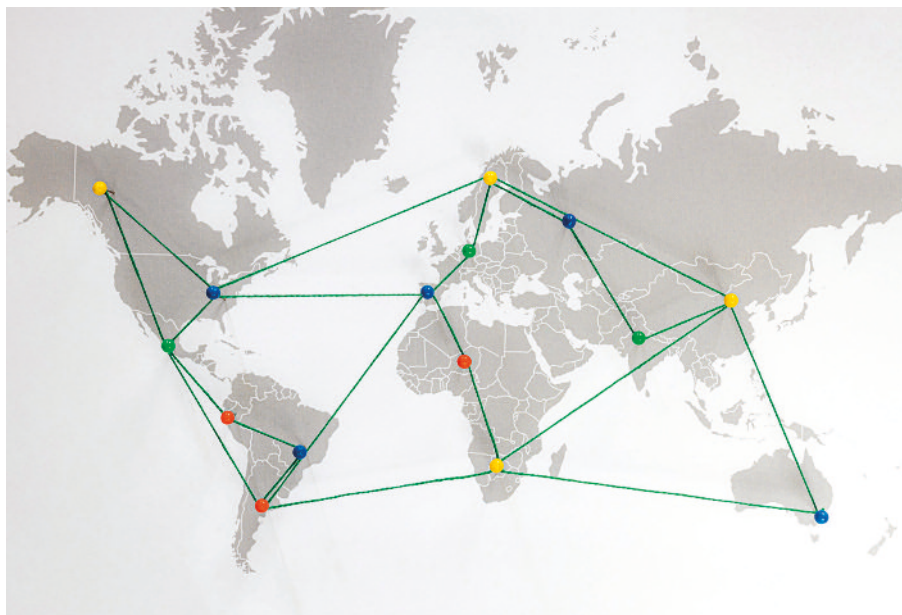
No obstante, debido al desconocimiento de esta materia por parte de muchos profesionales, todavía hay miles de personas que podrían recuperar parte de las cuotas del ISD de ejercicios no prescritos y que no lo solicitan, debido a que no son conocedores de la jurisprudencia al respecto.

A modo de ejemplo, Impuesto sobre Sucesiones derivado de una herencia internacional con un inmueble situado en Madrid.

Escenarios de potencial discriminación

Finalmente, incluimos dos cuadros a efectos de ilustrar los posibles escenarios en los que, en materia de sucesiones y donaciones, un extracomunitario puede verse obligado a aplicar la legislación nacional del ISD frente a la posibilidad de aplicar los beneficios fiscales previstos en las diferentes Comunidades Autónomas. ●

Pese al poco entusiasmo del legislador español a la hora de adaptarse a dicha jurisprudencia, la Administración tributaria sí parece haberla acatado



ABSTRACT

According to the recent jurisprudence of both the Court of Justice of the European Union, and the Spanish Supreme Court and Central Economic Administrative Court, Spain's inheritance and donation tax regulations are contrary to the founding principle of freedom of movement of capital, as they discriminate against non-European Union citizens compared to residents of the European Union. This opens up the possibility of a plethora of application procedures concerning undue tax payments to recover inheritance and donation tax fees which were unduly paid.

Keywords

Inheritance, Donations, Non-European Union.

Impuesto sobre Donaciones

Residencia del donante	Residencia del donatario	Tipo de bienes	Localización de los bienes	Legislación aplicable
España	País extracomunitario	Inmuebles	España	Reglas estatales ISD
			País extracomunitario	No sujeto
		Otros	España	Reglas estatales ISD
			País extracomunitario	No sujeto
España	España	Inmuebles	España	Reglas autonómicas donde radique bien
			País extracomunitario	Reglas estatales ISD
		Otros	España/País extracomunitario	Reglas autonómicas donde resida donatario
País extracomunitario	España	Inmuebles	España	Legislación autonómica CCAA inmueble
			País extracomunitario	Reglas estatales ISD
		Otros	España/País extracomunitario	Legislación autonómica de residencia del donatario
País extracomunitario	País extracomunitario	Inmuebles	España	Reglas estatales ISD
			País extracomunitario	No sujeto en España
		Otros	España	Reglas estatales ISD
			País extracomunitario	No sujeto en España

Impuesto sobre Sucesiones

Residencia fiscal del causante	Residencia fiscal heredero	Tipo bienes	Localización de los bienes	Legislación aplicable
España	País extracomunitario	Inmuebles/Otros	España	Reglas ISD Estatales
			País extracomunitario	No sujeto en España
España	España	Inmuebles/Otros	España/País extracomunitario	Reglas ISD CCAA Causante
País extracomunitario	España	Inmuebles/Otros	España/País extracomunitario	Reglas ISD Estatales
País extracomunitario	País extracomunitario	Inmuebles/Otros	España	Reglas ISD Estatales
			País extracomunitario	No sujeto en España