

### Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12, Comisión/España

#### **LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES – IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES**

La sentencia que comentamos declara contrario al derecho originario de la Unión Europea el régimen fiscal establecido en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones español. En concreto, lo considera contrario al principio de libre circulación de capitales, con infracción de los arts. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste. Se dicta como consecuencia de un recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión Europea contra el Reino de España, cuestión importante para determinar los efectos y alcance de la misma.

La Sentencia se refiere a la normativa estatal, en concreto a la Ley 22/2009, de Cesión de Tributos, que delimita los puntos de conexión para determinar la administración y normativa autonómica aplicable en el ISD, excluyendo a los no residentes que quedan sujetos en todo caso a la competencia y normativa estatal. Por tanto, no afecta a la legislación emanada de las CC. AA. en el ejercicio de su capacidad normativa.

El fallo declara, como hemos señalado, contrarias al principio de libre circulación de capitales «las diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste». Por ello, es importante destacar que afecta a los supuestos en que el sujeto pasivo es no residente, y también a casos en que puede ser o necesariamente es sujeto pasivo un residente: causantes no residentes en España (en los que el sucesor puede ser residente) y donaciones de inmuebles fuera del territorio español (en que el sujeto pasivo es necesariamente un residente, puesto que el no residente sólo tributa por obligación real, limitado a los bienes y derechos en España –art. 7 de la Ley del ISD–). Por ello, se produce una quiebra de la Ley 22/2009, de Cesión de Tributos, en lo que atañe a los puntos de conexión internos en el artículo 32. Además resultan inaplicables los preceptos de la Ley 29/1987, del ISD, en cuanto incidan sobre los supuestos afectados, como –por ejemplo– el número 3 del artículo 21.

España argumentaba que el artículo 4 TUE prevé en su apartado 2 que la Unión respetará la identidad nacional de los Estados miembros inherente a sus estructuras

fundamentales políticas y constitucionales, incluido lo concerniente a la autonomía local y regional y que, por tanto, el Tribunal de Justicia no es competente para pronunciarse sobre el ejercicio de las competencias en materia fiscal en el ordenamiento jurídico constitucional español. Destaca también que deberían haber sido examinadas todas las legislaciones fiscales de las Comunidades Autónomas para comprobar si una legislación favorable aplicable a ciertos residentes no era aplicable a los no residentes. Puntualiza en ese sentido que la carga fiscal no es necesariamente inferior cuando se aplica la legislación de una Comunidad Autónoma y que la restricción alegada por la Comisión también se puede producir en una situación puramente interna cuando una Comunidad Autónoma no ha ejercido su competencia fiscal. Presenta algunos ejemplos tendentes a demostrar que hay supuestos en los que el no residente soporta una carga fiscal inferior a la del residente. Añade que, en principio, la situación de los residentes y de los no residentes no es comparable en la fiscalidad española en materia de sucesiones y donaciones. Se considera a los residentes sujetos por obligación personal, mientras que los no residentes lo están por obligación real. De esa forma, censura que la Comisión no atienda al hecho de que los residentes tributan por todas las adquisiciones de bienes y derechos con independencia del lugar en el que se hallan o son ejercitables, mientras que los no residentes sólo tributan por las adquisiciones de bienes situados en el territorio español y de derechos ejercitables en el mismo territorio. Y puntualiza finalmente que, en el supuesto de que el Tribunal de Justicia apreciara una infracción del artículo 63 TFUE, de ello no podría deducirse automáticamente una vulneración del artículo 40 del Acuerdo EEE. En efecto, de la jurisprudencia resulta que las relaciones jurídicas que tienen conexión con un Estado miembro del Espacio Económico Europeo (EEE) no miembro de la Unión son equiparables a las relacionadas con un Estado tercero si no existe mecanismo de asistencia mutua. Por tanto, corresponde a la Comisión apreciar *in concreto* cada caso, para verificar, en particular, la existencia de instrumentos de intercambio de información que permitan controlar las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos residentes en Estados miembros del EEE no miembros de la Unión.

El Tribunal de Justicia rechaza las alegaciones vertidas por el Estado español y considera que no existe una justificación razonable a la diferencia de trato entre residentes y no residentes en nuestro país, y aun invocándose la persecución de un objetivo legítimo de garantizar la lucha contra la elusión fiscal, no se ha demostrado que dicha diferencia esté justificada por razones imperiosas de interés general. Explica que la normativa nacional coloca en el mismo plano a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a los residentes y los no residentes, o a los bienes situados en el territorio nacional y los situados fuera de éste, y que esta misma normativa no puede, sin incurrir en discriminación prohibida, tratar de manera diferente en el marco del mismo impuesto a esas dos categorías de sujetos pasivos o de bienes en lo que se refiere a reducciones fiscales; y, efectivamente, la controvertida normativa considera

en principio a los herederos o los donatarios, sean residentes o no residentes, como sujetos pasivos a efectos de la tributación por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones sobre los bienes inmuebles situados en España, por lo que carece de justificación la diferenciación entre la situación objetiva de un residente y la de un no residente.

Como consecuencia de esta sentencia será necesario el cambio de nuestra normativa interna a la mayor brevedad (art. 260 del TFUE) para poner término a las situaciones contrarias a la libre circulación de capitales. Tal reforma podría realizarse de formas contrapuestas: bien mediante la unificación del Impuesto, propuesta sugerida en el «Informe Lagares para la reforma fiscal» o bien mediante la modificación de los puntos de conexión en la normativa estatal de coordinación, manteniendo la capacidad normativa de las CC. AA. de forma y manera que siempre sea competente y resulte aplicable la normativa de una determinada comunidad autónoma. Resulta bastante evidente que las CC. AA. no van a permitir la primera de las opciones, por ello la única alternativa posible a corto o medio plazo es la modificación de los puntos de conexión, bastando con reconducir todos los supuestos afectados por la sentencia al punto de conexión más próximo al no residente o al residente que hoy debe tributar por la normativa estatal en determinados supuestos. En definitiva, se trataría de trasladar los casos de tributación en que hoy es competente y se aplica la normativa del Estado, total o parcialmente, a una comunidad autónoma que sería la que asumiría la competencia y, por tanto, su normativa sería la aplicable para un único hecho imponible, atendiendo al vínculo personal o real más estrecho, ya se trate de residentes o no residentes.

María Ángeles GUERVÓS MAÍLLO  
*Profesora Contratada Doctora,*  
*Área de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Salamanca*  
[mguervos@usal.es](mailto:mguervos@usal.es)