

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España tras la modificación de la Ley 26/2014 para cumplir el fallo de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE 3/9/2014

VLEX

16 de febrero 2015

Introducción

La Sentencia dictada por el Tribunal Justicia de la Unión Europea el 3/9/2014 (asunto C-127/12) es muy importante por varias razones:

-porque pone fin a la discriminación de los no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, que venían pagando muchos más que los residentes de algunas Comunidades Autónomas,

-porque ha obligado a modificar la actual normativa estatal para evitar esas diferencias,

-porque también podría afectar a herencias y donaciones con países terceros (y no sólo de la UE y del EEE),

-y porque abre la vía para que quienes hayan pagado impuestos excesivos puedan solicitar su devolución.

Esa Sentencia se ha dictado en un recurso interpuesto por la Comisión Europea, que llevaba varios años advirtiendo a España que su normativa del Impuesto Sucesiones y Donaciones vulneraba el Derecho comunitario por obstaculizar la libre circulación de personas y de capitales.

¿A qué discriminación pone fin la STJUE?

El Impuesto Sucesiones y Donaciones es estatal, y para herencias o donaciones entre familiares directos se paga aplicando una tarifa progresiva del 7,65% al 34%.

Sin embargo, para herencias y donaciones entre residentes en España el impuesto está cedido a las Comunidades Autónomas, que pueden introducir beneficios fiscales aplicables exclusivamente a sus residentes, cosa que han hecho la mayor parte de las CCAA. Así por ejemplo, en Baleares las herencias entre familiares directos residentes tributan como máximo 1%, y las donaciones 7%.

El problema radicaba en que cuando eran no residentes el heredero, el donatario o el causante, o se trataba de la donación de inmueble sito en el extranjero, el impuesto no está cedido a ninguna Comunidad Autónoma y debía pagarse al Estado y aplicando normativa estatal, sin poder aplicar ninguna ventaja autonómica.

Eso daba lugar, por ejemplo, a los siguientes casos de discriminación:

1. -Herencia con fallecido residente en Baleares y con todos sus bienes en España, correspondiendo 0,5 M a un hijo residente en España, que pagará en Baleares unos 5.000 € (1%) y otros 0,5 M a otro hijo residente en Alemania, que debía pagar al Estado unos 106.000 (aproximadamente 21%).

2. -Herencia con fallecido residente en Alemania y con todos los bienes allí situados, correspondiendo 0,5 M a un hijo residente en España/Baleares, que no podía pagar el 1% aplicable en Baleares y debía pagar al Estado unos 106.000 (aproximadamente 21%).
3. -Herencia con fallecido residente en Reino Unido y con inmueble en Mallorca valorado en 0,5 M, que se adjudicaba a un cónyuge o a un hijo no residentes en España, que debían pagar al Estado unos 106.000 (aproximadamente 21%).
4. -Donación de padre residente en Alemania, que donaba inmueble en Mallorca valorado en 0,5 M a uno hijo o a un cónyuge igualmente no residentes en España, que debían pagar al Estado unos 106.000 (aproximadamente 21%).

Pues bien, señala el TJUE que en esas herencias y donaciones con no residentes, al no poder beneficiarse de las reducciones fiscales autonómicas, se soporta una mayor carga fiscal que cuando intervienen sólo residentes, y que eso causa una disminución del valor de la herencia o de la donación.

Declara el TJUE que la legislación estatal, al permitir tales diferencias de trato, constituye una restricción de la libre circulación de capitales, prohibida por los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo EEE (integrado por los países de la UE y por Noruega, Islandia y Liechtenstein).

¿Qué ha hecho España para cumplir con la STJUE?

Al haber sido condenada, España estaba obligada a modificar su legislación para evitar ese trato discriminatorio en las herencias o donaciones con no residentes.

Lo más lógico, dado que también existen importantísimas diferencias en el trato de fiscal de herencias o donaciones entre residentes, según residan en una u otra Comunidad Autónoma (que el TJUE no cuestiona en absoluto), sería armonizar el Impuesto Sucesiones y Donaciones en toda España para evitar grandes diferencias entre Comunidades y entre residentes y no residentes.

Sin embargo, esa armonización requiere acuerdos del Estado con las diferentes CCAA, lo que puede resultar muy complicado y llevar mucho tiempo.

Por eso, el legislador ha optado por dar cumplimiento al fallo de la Sentencia TJUE de 3/9/2014 modificando rápidamente la Ley estatal 29/1987 reguladora del Impuesto Sucesiones y Donaciones, sin modificar los preceptos de la Ley 22/2009 que regulan la cesión del Impuesto a las CCAA y sin forzar la armonización en toda España.

Así, en la **Ley 26/2014, de 27 noviembre (BOE 28/11/2014)**, por la que se **modifica el IRPF y el Impuesto Renta No Residentes, con entrada en vigor 1 enero 2015, se introduce una disposición final tercera que también modifica la Ley 29/1987**, permitiendo que en las herencias y donaciones con no residentes, por las que debe pagarse el impuesto a la Hacienda Estatal, se puedan aplicar las ventajas establecidas en las CCAA con las que exista algún punto de conexión.

Con dicha modificación, y de acuerdo con lo establecido en la Ley 22/2009, las herencias y donaciones con no residentes pasarán a tributar, con carácter general, tal y como se refleja en los siguientes **ESQUEMAS**:

| <u>HERENCIAS</u> | | HEREDERO NO RESIDENTE en España | HEREDERO RESIDENTE en España (en autonomía régimen común) |
|---|------------------------------|--|--|
| FALLECIDO NO RESIDENTE en España, pero residente en UE o EEE | Bienes en España | PAGA EN ESPAÑA-ESTADO, sólo sobre valor bienes situados en España, y podrá aplicar normativa autonomía en que se encuentre la mayor parte de ese valor | PAGA EN ESPAÑA-ESTADO sobre valor bienes situados en todo el mundo, en España y fuera, y: - podrá aplicar normativa autonomía en donde se encuentre el mayor valor bienes en España, y si no hay bienes en España podrá aplicar normativa autonomía en que resida el heredero. -podrá deducir impuesto pagado en extranjero sobre bienes fuera España |
| | Bienes fuera de España | NO PAGA EN ESPAÑA | -podrá deducir impuesto pagado en extranjero sobre bienes fuera España |
| FALLECIDO NO RESIDENTE en España, y residente fuera UE o EEE | Bienes en España | PAGA EN ESPAÑA-ESTADO sólo sobre valor bienes situados en España, y sólo podrá aplicar normativa Estado | PAGA EN ESPAÑA-ESTADO sobre valor bienes situados en todo el mundo, en España y fuera: - sólo podrá aplicar normativa Estado -podrá deducir impuesto pagado en extranjero sobre bienes fuera España |
| | Bienes fuera de España | NO PAGA EN ESPAÑA | |
| FALLECIDO RESIDENTE en España (en autonomía régimen común) | Bienes en España | PAGA EN ESPAÑA-ESTADO, sólo sobre valor bienes situados en España y: -si heredero reside en UE o EEE podrá aplicar normativa autonomía en que residía el fallecido -si heredero reside fuera de UE o EEE sólo podrá aplicar normativa Estado | PAGA EN ESPAÑA-EN AUTONOMÍA en que residía el fallecido, y con normativa de esa autonomía. Paga sobre valor bienes situados en todo el mundo, pero podrá deducir impuesto pagado en extranjero sobre bienes fuera España |
| | Bienes fuera de España | NO PAGA EN ESPAÑA | |

| <u>DONACIONES</u> | | DONATARIO NO RESIDENTE en España | DONATARIO RESIDENTE en España (en autonomía régimen común) |
|--|--|---|--|
| DONANTE RESIDENTE O NO RESIDENTE en España | Bienes INMUEBLES en España | PAGA EN ESPAÑA-ESTADO sólo sobre valor inmuebles situados en España: -si donatario reside en UE o EEE podrá aplicar normativa autonomía en donde radique inmueble -si donatario reside fuera UE o EEE sólo podrá aplicar normativa Estado | PAGA EN ESPAÑA-EN AUTONOMIA en que está situado el inmueble en España, y con normativa de esa autonomía (se considera donación de inmueble la de acciones o participaciones de sociedades que tengan principalmente inmuebles) |
| | Bienes MUEBLES en España | PAGA EN ESPAÑA-ESTADO sólo sobre valor bienes muebles situados en España (ej. cuentas bancarias): -si donatario reside en UE o EEE podrá aplicar normativa autonomía donde hayan estado situados esos bienes más días durante los últimos 5 años -si donatario reside fuera UE o EEE sólo podrá aplicar normativa Estado | PAGA EN ESPAÑA-EN AUTONOMIA en que resida donatario, si se trata de donación de otros bienes y derechos situados en España o fuera de España (ej. cuentas bancarias), y con normativa de esa autonomía Podrá deducir impuesto pagado en extranjero por donación de bienes fuera España |
| | Bienes MUEBLES o INMUEBLES fuera de España | NO PAGA EN ESPAÑA | PAGA EN ESPAÑA-ESTADO, si es donación inmueble en extranjero: -si inmueble está en UE o EEE podrá aplicar normativa autonomía donde resida donatario -si inmueble está fuera UE o EEE sólo podrá aplicar normativa Estado Podrá deducir impuesto pagado en extranjero por donación inmueble fuera España |

-Puede existir alguna peculiaridad en herencias y donaciones con residentes del País Vasco o Navarra, así como en herencias con residentes de los tres únicos Estados que tienen suscrito con España Convenio de Doble Imposición en materia de herencias (Francia, Suecia y Grecia).

-A estos efectos, se considera que una persona residente en España lo es en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando haya permanecido en su territorio un mayor número de días de los 5 años inmediatos anteriores. En todo caso, si se trata de un extranjero residente y sin otra residencia fiscal previa en España, hay argumentos para defender que puede ser considerado residente de una Comunidad Autónoma aunque cuando no lleve más de dos años y medio residiendo en la misma.

-Otra novedad que se introduce en la Ley 29/1987 es que **los contribuyentes que deban pagar el Impuesto Sucesiones y Donaciones a la Hacienda Estatal (España-Estado), en la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT (Madrid), obligatoriamente tendrán que hacerlo mediante AUTOLIQUIDACIÓN** con los impresos que se aprobarán al efecto (en los que estará prevista la aplicación de beneficios fiscales autonómicos). Ya no tendrán la posibilidad de solicitar la liquidación administrativa, que se venía demorando más de dos años.

¿Afecta la STJUE a herencias o donaciones con países terceros?

Aunque el legislador, para cumplir con el fallo de la Sentencia TJUE 3/9/2014, ha limitado la posibilidad de aplicar los beneficios fiscales autonómicos a residentes en UE o EEE, consideramos que el criterio de la Sentencia también podría entenderse aplicable a herencias y donaciones con residentes en países terceros, en los que resida el causante, el heredero o el donatario, o en el que se encuentre un inmueble objeto de donación.

En efecto, la libre circulación de capitales es la más amplia de las libertades consagradas en el TFUE, porque en principio se prohíben restricciones a los movimientos de capitales tanto entre Estados miembros como entre Estados miembros y terceros países.

La jurisprudencia comunitaria considera que las herencias y donaciones son movimientos de capitales a esos efectos, y que cualquier excepción o limitación al principio fundamental de libre circulación debe interpretarse en sentido estricto.

De hecho, el TJUE en Sentencia 17/10/2013 (asunto C-181/12) consideró que vulneraba esa libre circulación la normativa alemana por dispensar peor trato fiscal a una herencia de inmueble situado en Alemania con causante y heredero residente en un país tercero (Suiza), y en la misma Sentencia de 3/9/14 el TJUE rechaza la diferencia de trato con respecto a Estados terceros partes en el EEE por el simple hecho de que no exista acuerdo de intercambio de información con los mismos.

Por ello, aunque el legislador no permite aplicar beneficios fiscales autonómicos a herencias o donaciones en las que entren en juego países terceros, pensamos que existen buenos argumentos para hacer valer su aplicación ante los Tribunales.

Se puede solicitar devolución de impuestos excesivos

Un aspecto clave de la STJUE de 3/9/14 es que no se limitan sus efectos en el tiempo por lo que aquellas **personas que ya hayan liquidado el impuesto en herencias o donaciones con no residentes aplicando la normativa estatal** (hasta 34% entre familiares directos) y sin poder aplicar los beneficios fiscales de alguna Comunidad Autónoma “barata” (por ejemplo Baleares, con

máximo 1%) con la que exista algún punto de conexión, podrán solicitar la devolución de lo pagado en exceso. Para eso disponen de dos vías:

- solicitar la rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción (4 años),
- exigir responsabilidad patrimonial al Estado por haber exigido impuestos con normas tributarias no conformes al Derecho de la UE (plazo hasta 3/9/2015).

El problema es que la STJUE ha creado un vacío normativo y en algunos supuestos no es fácil determinar qué normativa aplicar para calcular el impuesto pagado en exceso. Desde luego, si existe punto de conexión como los que el legislador aceptará a partir de ahora para poder aplicar normativa autonómica, precisamente para cumplir con el fallo de esa Sentencia, ese será el mejor argumento para aplicarlos también a herencias y donaciones causadas en el pasado y así cuantificar y solicitar posibles devoluciones.

Por otra parte, para **herencias y donaciones anteriores a la entrada en vigor de la nueva normativa, con el impuesto pendiente de pago**, caben varias posibilidades (además de solicitar una prórroga de otros 6 meses para ganar algo de tiempo):

-La opción más conservadora sería autoliquidar y pagar el impuesto con normativa estatal y solicitar después rectificación y devolución de ingreso indebido por la diferencia que resulte de aplicar la normativa de alguna Comunidad Autónoma con la que exista algún punto de conexión.

-Otra opción sería no autoliquidar y solicitar a la Hacienda estatal la liquidación administrativa (vienen demorándose varios años), pero alegando la STJUE y solicitando la aplicación de beneficios fiscales autonómicos que correspondan, y posteriormente recurrir si Hacienda gira liquidación sin tenerlos en cuenta,

-Por último, se puede autoliquidar ante la Hacienda estatal aplicando no sólo la normativa estatal, sino también la normativa de la Comunidad Autónoma con la que exista punto de conexión previsto en la nueva normativa, aunque Hacienda podría rechazar esos cálculos y girar una liquidación provisional, que podría recurrirse.

CONCLUSIÓN

Dijo Benjamin Franklin: ***“En este mundo no hay nada cierto, salvo la muerte y los impuestos”***.

Ha tenido que venir el Tribunal Justicia UE para decirnos cómo tenemos que juntar ambas cosas en España, en herencias y donaciones con no residentes.

En todo caso, pensamos que lo más lógico y probable es que a medio plazo el impuesto se termine armonizando en toda España evitando también las importantísimas diferencias de tributación entre residentes de diferentes CCAA, cuya constitucionalidad ya ha sido cuestionada (Auto del Tribunal Supremo de mayo 2013 que ha planteado cuestión de inconstitucionalidad en relación con normativa valenciana) y que tras la Sentencia TJUE 3/9/2014 se cuestionará aún con más fundamento.

Esa armonización podría suponer subidas en CCAA “baratas” (Baleares, Madrid, etc.) y rebajas en CCAA “caras” (Andalucía, Cataluña, etc.). En ese sentido, los Expertos que asesoraron al Gobierno para la Reforma Fiscal proponían que la normativa estatal fijara unos límites máximos y mínimos, dentro de los cuales pudieran moverse las capacidades normativas autonómicas. Proponían tipos en las proximidades del 4-5% para transmisiones entre familiares directos, pero en nuestra opinión terminarían fijándose tipos superiores