

¿SE PUEDE SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE LOS IMPUESTOS DE DONACIONES Y SUCESIONES PAGADOS POR NO RESIDENTES?

EL TRIBUNAL EUROPEO DE LUXEMBURGO CONSIDERA DISCRIMINATORIA LA DIFERENCIA DE TRATO FISCAL ENTRE RESIDENTES Y NO RESIDENTES

**Interés de esta materia para los asociados de la AIAC de la reciente sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión europea**

Entre los funcionarios comunitarios jubilados, y también entre los activos, sean de nacionalidad española o nacionales de otros Estados miembros de la Unión Europea, residan en España o en otro Estado comunitario, con bienes en España o en otro Estado miembro de la Unión Europea, puede darse el supuesto de que se desee efectuar alguna donación o instituir herederos y de que alguno de los hijos resida en España y otros residan en el extranjero.

La normativa vigente en España daba lugar hasta ahora a que los donatarios o herederos residentes en territorio español disfrutaran de deducciones y beneficios fiscales que se les negaban a los no residentes. Así, por ejemplo, en el caso de una donación o de una herencia a favor de dos hermanos, con el mismo patrimonio preexistente, a quienes les correspondía la misma cantidad en la donación o en la herencia, el hermano residente en España gozaba de deducciones, mientras el hermano residente fuera de España tenía que pagar la cuota íntegra..

La Comisión Europea consideraba que este trato desigual era contrario al principio fundamental de la libre circulación de capitales.

**Objeto del recurso por incumplimiento seguido por la Comisión contra el Reino de España**

La sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en fecha reciente, el 3 de septiembre del presente año, en el asunto C-127/12, pone fin a un procedimiento por incumplimiento instado por la Comisión contra el Reino de España por considerar que el Reino de España incumplía las obligaciones que le incumbían, en particular, con arreglo a los artículos 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y al artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE), de 2 de mayo de 1992, al introducir diferencias, en el trato fiscal dispensado a las donaciones y sucesiones, en los siguientes supuestos:

- entre los causahabientes y los donatarios residentes en España y los no residentes;
- entre los causantes residentes en España y los no residentes, y
- entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados dentro y fuera de España.

### **Origen de la diferencia de trato fiscal objeto de la controversia**

El procedimiento tiene su origen en la diferencia de trato fiscal que se produce en España a raíz de la regulación del alcance de la cesión que la legislación estatal hace en España a las Comunidades Autónomas – incluidas las ciudades con Estatuto de Autonomía- y del punto de conexión con relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Las diversas Comunidades Autónomas en ejercicio de las competencias que se les han transferido pueden regular reducciones de la base imponible, en cuyo caso deben especificar si la reducción es propia o mejora la que se prevea en la legislación estatal, la tarifa del impuesto, las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, así como las deducciones y bonificaciones de la cuota tributaria; pero no podrá modificar las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal.

Las Comunidades Autónomas también pueden regular los aspectos de gestión y liquidación.

### **Consecuencias de la diferencia de trato fiscal**

Consecuencia de esta regulación se daban situaciones en las que, por poner sólo un ejemplo, mientras los donatarios o herederos residentes en España, quedaban libres del pago de impuestos, un hermano con el mismo patrimonio preexistente, con la misma cantidad recibida en donación o en concepto de porción hereditaria se veía obligado a pagar el impuesto, que en ocasiones se elevaba a una cantidad considerable.

El pago de la cuota tributaria en su integridad suponía mermar el valor de la donación o de la herencia que recibía el no residente.

A estas situaciones y otras semejantes de desigualdad de trato viene a poner fin la sentencia, cuyo texto se acompaña.

### **Base jurídica para impugnar la normativa española**

Es importante recalcar que las normas que el Tribunal de Justicia considera infringidas son el apartado 1 del artículo 63 TFUE y en el art. 40 del Acuerdo EEE, que establecen el principio fundamental de la libertad de circulación de capitales, que **prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.**

### **Diferencia de trato que constituye una discriminación**

La Comisión, entre otros argumentos, alega que la legislación española constituye una discriminación, dado que no existe ninguna diferencia objetiva que pueda fundamentar una diferencia de trato entre los residentes y los no residentes o entre los residentes que poseen un bien inmueble en España y los que lo poseen en el extranjero.

### **Medidas nacionales que constituyen una restricción de la libre circulación de capitales**

El Tribunal de Justicia recuerda que constituyen una restricción a la libertad de movimiento de capitales *las medidas nacionales que causan una disminución del valor de la herencia o de la donación de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se grava la sucesión o la donación, o de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran los bienes afectados y que grava la sucesión o la donación de éstos.*

En tal sentido señala que constituye una restricción de la libre circulación de capitales la normativa de un Estado miembro, que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o de la donación:

- del lugar de residencia del donante y del donatario en el momento de la donación, o
- del lugar en que está situado un bien inmueble objeto de sucesión o de donación,

cuando da lugar a que las sucesiones o las donaciones entre no residentes, o las que tienen por objeto bienes inmuebles situados en otro Estado miembro, soporten una mayor carga fiscal que aquellas en las que sólo intervienen residentes o que sólo tienen por objeto bienes inmuebles situados en el Estado miembro de imposición.

Añade el Tribunal de Justicia, como ya manifestó en sentencias anteriores, que *las medidas prohibidas... por constituer restricciones a los movimientos de capitales, incluyen en especial las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o de mantener tales inversiones.*

### **Interpretación y alcance de las excepciones a la libre circulación de capitales**

Dicho Tribunal mantiene que la excepción, prevista en el TFUE (art. 63, ap. 1, letra a), que permite a los Estados miembros aplicar disposiciones de su Derecho Fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera según su lugar de residencia o donde esté invertido su capital, se debe interpretar de modo restrictivo, pues las limitaciones que imponga no deben constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta a la libre circulación de capitales y que la diferencia de trato *no debe ir más allá de lo necesario para que se alcance el objetivo perseguido por la normativa de que se trata.*

### **Injustificación de la diferencia de trato**

Para aceptar en estos supuestos una diferencia de trato *es preciso que ésta afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o esté justificada por razones imperiosas de interés general.*

El Tribunal de Justicia considera que *no existe ninguna diferencia entre la situación objetiva de un residente y la de un no residente que pueda sustentar una diferencia de trato.* Unos y otros son sujetos pasivos del Impuesto de Sucesiones y de Donaciones. Por otro lado, dado que la normativa española coloca a estos efectos en el mismo plano a los residentes y a los no residentes y a los bienes situados en el territorio nacional y a los bienes situados fuera de éste, *no puede, sin crear discriminaciones, tratar de manera diferente en el marco del mismo impuesto a esas dos categorías de sujetos pasivos o de bienes en lo que atañe a las reducciones fiscales.*

### **Tenor del fallo**

El Tribunal de Justicia declara en la sentencia de referencia *que el Reino de España ha incumplido ... al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabiente 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.*

### **No quedan afectados los asuntos circunscritos al interior de un solo Estado miembro**

Es importante recalcar que la sentencia se refiere a materias que entran dentro de las competencias de la Unión Europea –como es la libre circulación de capitales establecida en los Tratados- y no a casos en los que todos sus elementos están circunscritos al interior de un sólo Estado miembro. Así, por ejemplo, no afecta a la situación de los residentes o no residentes en distintas Comunidades Autónomas dentro de España. Aunque no hay duda de que dará que pensar a más de uno, si están justificadas las diferencias de trato dentro del territorio español.

### **POSIBILIDAD DE PEDIR LA DEVOLUCIÓN DE LOS IMPUESTOS DE DONACIONES Y SUCESIONES NO PRESCRITOS PAGADOS POR NO RESIDENTES**

Los no residentes que hayan pagado la cuota tributaria íntegra del Impuesto de Donaciones y Sucesiones y hayan sido objeto de un trato fiscal discriminatorio pueden solicitar la devolución de lo indebidamente pagado, siempre que no haya prescrito el derecho a la devolución.

### **Advertencia**

La presente nota constituye una orientación que obedece al deseo de la AIACE, Sección Española, de ofrecer información a sus asociados, sin asumir responsabilidad alguna.

Se recomienda encarecidamente a los asociados que consulten con su propio Asesor Fiscal con el fin de planificar del modo más adecuado posible las donaciones o herencias y de solicitar, en su caso, la devolución de los impuestos indebidos.

Juan Luis Cervera García