

Declaración de incompatibilidad de la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el Derecho de la Unión Europea

La sentencia recientemente emitida por el TJUE, declarando la vulneración del Derecho de la Unión Europea por la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español (ISD), permite solicitar la devolución de parte de las cuotas satisfechas por este tributo en determinadas operaciones con elementos transfronterizos, o reclamar indemnización patrimonial al Estado en el caso de ejercicios ya prescritos.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en sentencia de 3 de septiembre de 2014 (Asunto C-127/12), declaró que la normativa española que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) constituye una restricción a la libertad de circulación de capitales, contraria a las disposiciones del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE).

Resulta de especial interés resaltar que, habiendo fundamentado el TJUE su decisión sobre la base de la libertad de capitales, los supuestos afectados pueden alcanzar a situaciones en las que el elemento subjetivo (causante o heredero; donante o donatario) u objetivo (inmueble) reside o se encuentra situado en un país no miembro de la UE/EEE, siempre y cuando dicho país se haya comprometido suficientemente con España al intercambio de información y asistencia en materia tributaria.

El motivo de esta rotunda declaración reside en el dispar tratamiento fiscal que existe en el ISD entre residentes y no residentes, y entre residentes que adquieren por donación inmuebles en España y los que los reciben en el extranjero, en virtud de la Ley 22/2009, reguladora del Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, y como consecuencia del ejercicio por esas Comunidades de las competencias normativas que les han sido conferidas para establecer reducciones impositivas.

Esta normativa cede a las Comunidades Autónomas ciertas competencias legislativas y el rendimiento del ISD producido en su territorio, en función de una serie de puntos de conexión. Por lo que respecta a las sucesiones, se atiende al lugar donde se encontrase la residencia habitual del causante en la fecha de fallecimiento. En materia de donaciones, el punto de conexión es la Comunidad Autónoma en la que el donatario tiene su residencia habitual. En cuanto a las adquisiciones de inmuebles vía donación, resulta aplicable la normativa de la Comunidad Autónoma en la que está situado el inmueble.

En ocasiones, de la aplicación de estos criterios no es posible determinar una normativa autonómica aplicable, bien porque el fallecido residiera fuera de España, bien porque el inmueble a adquirir por donación esté situado en el extranjero o, en todo caso, en los supuestos de tributación por obligación real, esto es, cuando el contribuyente, ya sea heredero o donatario, resida fuera de España. En estos supuestos se aplica únicamente la normativa estatal del impuesto, recogida en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, y no es posible acceder a las ventajas fiscales que generalmente ofrecen las disposiciones normativas autonómicas.

Lo anterior supone que existan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones: (i) entre los herederos y donatarios residentes y los no residentes en España; (ii) entre los

herederos de fallecidos residentes y no residentes en nuestro territorio; y (iii) entre las donaciones de bienes inmuebles localizados en territorio español y las de los situados fuera de éste.

El hecho de que las sucesiones o donaciones que no encuentran conexión con el territorio de una Comunidad Autónoma soporten una mayor carga fiscal hace que su valor disminuya. Ello constituye una restricción de la libre circulación de capitales que, según el Tribunal, no está justificada, dado que afecta a situaciones que objetivamente son comparables entre sí, y es contraria al ordenamiento de la Unión Europea.

Este fallo jurisprudencial abre el camino para que quienes se hayan visto perjudicados por esta normativa discriminatoria reclamen la devolución de lo pagado en exceso. Efectivamente, todos aquellos contribuyentes que, por razón de la existencia de un elemento transfronterizo, se hayan visto privados del disfrute de los beneficios fiscales autonómicos, podrían solicitar la devolución del impuesto pagado en exceso.

El TJUE no resuelve el procedimiento que debe seguirse para formular tales reclamaciones, dado que este punto corresponde regularlo al Estado. Tampoco limita en el tiempo los efectos de la sentencia, lo que en principio permite solicitar la devolución de lo tributado en exceso tanto en ejercicios no prescritos, como en los ya prescritos. Esto permitiría reclamar incluso cuotas tributarias abonadas desde el 1 de enero de 2002, es decir, desde la entrada en vigor de la Ley 24/2001.

Las reclamaciones relativas a ejercicios no prescritos deberán seguir el procedimiento general de la solicitud de devolución de ingresos indebidos ante la administración tributaria estatal. El plazo de prescripción es de 4 años, a contar desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación (esto es, desde los seis meses posteriores al fallecimiento del causante o desde los 30 días hábiles posteriores a la donación). Por su parte, para la solicitud referida a períodos ya prescritos se deberá ejercitar la denominada acción de responsabilidad patrimonial de la Administración en un plazo de un año desde la publicación de la sentencia del TJUE.

Dada la dispersión normativa autonómica, así como la amplia casuística que puede plantearse, no siempre resultará sencillo valorar la existencia de una efectiva discriminación, ni tampoco cuantificar ésta. Por ello, resulta necesario analizar cada caso de forma individualizada, para poder determinar la procedencia de la reclamación y fundamentarla correctamente.

Adjuntamos, a efectos aclaratorios, un cuadro en el que identificamos los supuestos en los que puede haber existido vulneración del Derecho de la UE.

Confiamos que esta información les sea de utilidad, y quedamos a su entera disposición para cualquier aclaración que precisen.

Montero Aramburu Abogados

Departamento de Fiscalidad Internacional