

Trabajo Fin de Grado



*La proyección del principio de libertad
de circulación de capitales en el
Impuesto sobre Sucesiones y
Donaciones*



Autor: Rodrigo Martínez-Campillo Andreu

Tutor: Juan Benito Gallego López

Universidad Miguel Hernández de Elche

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche

Titulación: Grado en Derecho

Resumen

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) de 3 de septiembre de 2014, en el asunto *C-127/12*, declaró que “el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, 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”. Para cumplir el fallo de esta Sentencia, se introdujo una propuesta que, en forma de Disposición Adicional, modificó la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

No obstante, la citada modificación que se hizo de la LISD no era aplicable expresamente a los no residentes de terceros países, hecho que subsanó el Tribunal Supremo en 2018 al considerar que el principio de libertad de circulación de capitales, de acuerdo con el Derecho de la Unión Europea, es aplicable a los citados no residentes.

Esta situación generó que los contribuyentes que se podían haber visto afectados por los beneficios fiscales que estableciese cada Comunidad Autónoma, iniciaran procedimientos para poder aplicar tales beneficios. Estas solicitudes no planteaban problemas jurídicos si se había hecho una autoliquidación hace menos de cuatro años, pero sí había problemas cuando nos encontrábamos con liquidaciones firmes. Esta cuestión también ha tenido que subsanarla el TS mediante una sentencia de Julio de 2020 donde se establece que esas liquidaciones son susceptibles de anulación aunque fuesen firmes. Así, tras esta sentencia se revisarán muchas liquidaciones sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que afecten a los casos expuestos anteriormente.

Abreviaturas

AELC: Asociación Europea de Libre Comercio

CA: Comunidad Autónoma

CCAA: Comunidades Autónomas

CE: Constitución Española

EEE: Espacio Económico Europeo

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

ISD: Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

LISD: Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

LOFCA: Ley Orgánica 8/1989, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

TC: Tribunal Constitucional

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

TS: Tribunal Supremo

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional

STJUE: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

STS: Sentencia del Tribunal Supremo

UE: Unión Europea

Índice

1. Introducción.....	4
2. Algunas consideraciones previas relativas a la cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En especial, su carácter de tributo cedido.....	4
3. La libertad de circulación de capitales en el Derecho de la Unión Europea.....	10
3.1 Contenido y significado.....	10
3.2 La jurisprudencia del TJUE respecto a la libertad de circulación de capitales. Algunos casos relevantes.....	15
4. La Sentencia del TJUE de 3 septiembre de 2014.	17
4.1 Antecedentes del caso y doctrina derivada de la sentencia.....	17
4.2 Efectos de la Sentencia	23
4.2.1 Modificación de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....	23
4.2.2 Cuestiones controvertidas.....	29
4.2.2.1 Aplicación del principio de libertad de circulación de capitales a los residentes en terceros países. Análisis de la doctrina del Tribunal Supremo, así como de la doctrina administrativa	29
4.2.2.2 La posible nulidad de las liquidaciones tributarias firmes en el ISD.....	35
5. Conclusiones.....	38
6. Bibliografía y Webgrafía.....	40
6.1 Bibliografía.....	40
6.2 Webgrafía.....	42

1. Introducción

El presente trabajo tiene, como objeto de estudio, el principio de libertad de circulación de capitales y su proyección en el ISD. Para ello se analizarán las modificaciones legislativas que han tenido lugar en la normativa española y, de manera cronológica, las Sentencias más relevantes que se han dictado respecto a este tema, comenzando con la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, que puso de manifiesto algunos problemas existentes en la normativa española del ISD. Para clarificar dicha cuestión, se va a analizar la cesión de las competencias normativas del impuesto a las Comunidades Autónomas.

Además, se estudiarán algunas sentencias del TJUE referentes a la libertad de circulación de capitales para clarificar la proyección de dicho principio en el ISD. Por último, el estudio de la doctrina administrativa y del TS serán muy útiles para comprender el estado actual de la cuestión.

Mediante el análisis de algunas Sentencias relevantes referentes al ISD y la libertad de circulación de capitales, se podrá analizar cómo ha ido evolucionando el trato fiscal que recibían los residentes en la Unión Europea y en terceros países desde el año 2014 hasta la actualidad más reciente. El objetivo es explicar el desarrollo normativo que se ha producido en los últimos años hasta llegar al estado actual de la cuestión.

A continuación se va a explicar el marco jurídico fundamental del ISD para entender la proyección que tiene el principio de libertad de circulación de capitales en él.

2. Algunas consideraciones previas relativas a la cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En especial, su carácter de tributo cedido

La Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas establece, en el artículo 1, que: “Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de las competencias que, de acuerdo con la Constitución, les atribuyan las Leyes y sus respectivos Estatutos”, y en

el artículo 11 de esta misma Ley, se dictamina que son cedidos a las Comunidades Autónomas, en las condiciones que establece la presente Ley, una serie de tributos, entre ellos el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Tal y como señala el artículo 1 de la LISD, se trata de un impuesto de naturaleza directa y subjetiva que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas.

El hecho imponible del ISD es la adquisición lucrativa, *inter vivos* o *mortis causa*; en concreto constituye, el hecho imponible según el artículo 3.1 de la LISD:

- a) *“La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.*
- b) *b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, intervivos.*
- c) *c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario”*

En la LISD (que es la norma estatal fundamental que regula el marco jurídico de dicho Impuesto), queda establecida la sujeción al impuesto bien por obligación personal, bien por obligación real. Por una parte, el artículo 6 de esta Ley obliga a tributar por obligación personal a los contribuyentes (personas físicas) que tengan la residencia habitual en España independientemente de donde se encuentren los bienes o derechos adquiridos.

Por otra parte, el artículo 7 de la LISD establece la obligación real de contribuir a quienes adquieran bienes y derechos que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español, y también por las cantidades percibidas en contratos de seguros sobre vida si han sido realizados con aseguradoras españolas o si se han hecho en España con entidades extranjeras.

Como se ha indicado previamente, el ISD es un tributo cedido a las CCAA y, a este respecto, el artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con

Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, regula el alcance de la cesión y los puntos de conexión del ISD. Según este artículo, se cede a la CA el rendimiento que se produzca en su territorio. Se considera producido dicho rendimiento atendiendo a los siguientes puntos de conexión:

“a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones mortis causa y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

b) En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando estos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma. A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

c) En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo”.

El hecho de estar sujeto al impuesto por obligación real implica, como se analiza más adelante, la aplicación exclusiva de la Ley estatal sin que tengan cabida los beneficios tributarios que las CCAA establezcan.

Es complicado encajar las libertades fundamentales establecidas en el ámbito europeo con las diferencias de trato fiscal en el ISD que existe en España. Por este motivo se va a analizar la compatibilidad entre las medidas fiscales que hay en el territorio nacional español y la libertad de circulación de capitales establecida en el artículo 63 del TFUE.

Además, la regulación de los puntos de conexión del ISD, generan diferencias de trato entre las situaciones en las que hay un elemento transnacional y en las que no lo hay¹.

¹ FERNÁNDEZ ARRIBAS, G. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M: “Los obstáculos de la regulación española sobre el impuesto de sucesiones y donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, Año número 18, número 49, 2014, pág. 981.

Tal y como establece en el artículo 25 de la Ley 22/2009, se cede a las CCAA el rendimiento total o parcial en su territorio de determinados tributos, entre los que se encuentra el ISD.

A este respecto, debe indicarse que al grado de competencia normativa de las CCAA en lo que a la regulación de este Impuesto se refiere, el artículo 48 de la Ley 22/2009 señala que las CCAA pueden asumir competencias respecto a las reducciones de la base imponible, tarifa del impuesto, cuantía y coeficientes del patrimonio existente, y también deducciones y bonificaciones de la cuota. Además, también pueden regular las establecidas por la normativa estatal y mantenerla con las mismas condiciones.

En España existen actualmente dos modelos de financiación, el foral (vigente en Navarra y País Vasco) y el aplicable a las CCAA de régimen común (vigente en el resto de CCAA). El régimen foral se aplica a la CA del País Vasco y a la CA de Navarra. Su sistema de financiación está caracterizado por la potestad que tienen estos territorios históricos para establecer y regular su régimen tributario. Esto significa que la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos estatales (excepto derechos de importación y los gravámenes a la importación en IVA, e Impuestos Especiales), corresponde al País Vasco y Navarra. La recaudación les corresponde a estos territorios también y posteriormente contribuyen a financiar los gastos del Estado a través de una cantidad llamada cupo.² Por otra parte, el régimen común se aplica al resto de CCAA, éstas se rigen por la Ley 22/2009.

No obstante, el artículo 25 de la ley 12/2002, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la CA del País Vasco y el artículo 26 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, expresa que el ISD es un tributo concertado de normativa autónoma en los territorios históricos forales, esto implica que, cuando el ISD resulte de aplicación en el territorio vaco o navarro, las Diputaciones forales y el Gobierno de Navarra tienen cedido su rendimiento y las competencias para su gestión, recaudación, inspección y revisión, además tienen atribuidas determinadas competencias normativas.

² Agencia Tributaria. Recogido de:
https://www.agenciatributaria.es/AEAT.fisterritorial/Inicio/_menu_/Fiscalidad_Autonomica/Regimen_Foral/Regimen_Foral.html (consultado el 07/01/2021).

Dicha cesión puede comportar que se produzcan diferencias de tributación de contribuyentes con la misma capacidad económica debido a las competencias normativas de las CCAA³. La regulación normativa del ISD ha sido cuestionada tanto por su posible incompatibilidad con la Constitución Española, como con el Derecho de la Unión Europea. Sin embargo, este trabajo se centrará específicamente en la vulneración del principio de libertad de circulación de capitales recogido en el TFUE, y en las consecuencias que ello ha ocasionado para la normativa española del ISD.

Alguna de las voces críticas de la doctrina como la de SÁNCHEZ LÓPEZ afirma que, “la condición de tributo cedido que ostenta el ISD ha provocado, en buena medida, la desafortunada gestión territorial del mismo, contribuyendo en muchos casos a su práctica eliminación. Esta cesión ha devenido en disparidades que generan un país diverso y plural por un lado, pero a la vez difícil de enmarcar dentro de los valores constitucionales”⁴.

Otra de los autores especialmente crítico con las consecuencias derivadas de las competencias autonómicas es LASARTE ÁLVAREZ quien señala que: “Tal vez confiamos demasiado en que el arte de la política encontraría un punto de equilibrio. La realidad actual es que este tributo ha desembocado en un desafuero, es decir, en una situación que, conforme a una de las acepciones que da a este término el Diccionario de la RAE, lo hace contrario a las buenas costumbres y a los consejos de una sana razón”⁵.

Prosiguiendo este autor: “si se interpreta estrictamente, el texto constitucional tendría que haber asumido un modelo de Estado Autonómico centrado prioritariamente en una fuerte descentralización administrativa, no en una delimitación de competencias estatales y autonómicas, encauzadas estas últimas en sus propias asambleas legislativas. Este planteamiento abriría la puerta de la erosión de esa igualdad de derechos y

³ Por ejemplo, en la Ley 7/2007, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid se ha establecido una bonificación en la cuota tributaria del 99% para los Grupos I y II para las personas que residan allí.

⁴ SÁNCHEZ LÓPEZ, M: “Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales”, *Quincena Fiscal*, número 18, 2015, pág. 34.

⁵ LASARTE ÁLVAREZ F.J: “Reflexión sobre el impuesto de sucesiones”. En RAMOS PRIETO J. (Dir.): “*La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea. Problemas actuales*”, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2018, pág. 32.

obligaciones, porque era inevitable que las CCAA acabaran tomando decisiones distintas ante un mismo problema”⁶.

Las diferentes regulaciones que afectan al Impuesto en todo el territorio nacional han hecho que se cuestione su respeto al principio de igualdad, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social (artículo 14 CE)⁷, el que establece la igualdad de derechos y obligaciones de los españoles en todo el territorio nacional (artículo 139.1 CE) y también el precepto constitucional según el cual todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad (artículo 31.1 CE)⁸.

Además, el TJUE también se ha pronunciado contra disposiciones estatales españolas por permitir el establecimiento de diferencias en el trato fiscal tanto de donaciones como de sucesiones entre causahabientes y donatarios residentes y no residentes en España (como tendremos ocasión de exponer) en la Sentencia del 3 de septiembre de 2014 del TJUE.

Por otro lado, la supresión por parte de algunas CCAA del ISD (vía bonificación en cuota tributaria del 99% por ejemplo) y el posible ejercicio abusivo que algunas CCAA están ejerciendo del mismo, están generando problemas de los que ya el TC se ha pronunciado. Especialmente relevante es la sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015, de 18 de marzo de 2015, donde se declara la inconstitucionalidad de una bonificación del 99% en la Comunidad Valenciana pero aplicable solo para aquellos sujetos pasivos que fueran residentes en dicha Comunidad. Se consideró contraria al principio de igualdad regulado en el art 14. CE.

Tal y como expresó el TC en su Sentencia 57/2018, de 10 de mayo de 2018, las desigualdades de naturaleza tributaria que se produzcan debido a la existencia de poderes tributarios diversos (estatal, autonómico y local), pueden estar justificadas en base a la

⁶ *Ibidem*, pág.34.

⁷ GARCÍA DE PABLOS, J.F: “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios”, *IEF*, número 20, 2009, pág. 24.

⁸ CALVO ORTEGA, R: *Crisis de la financiación autonómica*, Thomson-Reuters Aranzadi, Navarra, 2015, pág. 31.

diversidad territorial (siempre que las consecuencias sean proporcionales). No obstante, si el territorio deviene en un elemento que va a poder establecer diferencias entre situaciones iguales, en ese caso el territorio se convierte en un elemento discriminador. Si con esa diferencia solo se pretende favorecer a residentes, se trata por tanto a una misma categoría de contribuyentes de forma diferente por el solo hecho de su distinta residencia⁹.

En este sentido, en la Sentencia 60/2015, de 18 de marzo, el TC sostuvo que: “en suma, al carecer de cualquier justificación legitimadora el recurso a la residencia como elemento de diferenciación, no sólo se vulnera el principio de igualdad (art. 14 CE), sino que, como señala con acierto el Fiscal General del Estado, se ha utilizado un criterio de reparto de las cargas públicas carente de justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo (art. 31.1 CE)”¹⁰.

Una vez analizadas las cuestiones fundamentales respecto a la regulación jurídica del ISD, a lo largo de todo este trabajo se va a indagar exclusivamente en el principio de libertad de circulación de capitales establecido en el artículo 63 del TFUE y las implicaciones que éste ha tenido en la normativa española.

3. La libertad de circulación de capitales en el Derecho de la Unión Europea

3.1 Contenido y significado

La libertad de circulación de capitales está reconocida en el TFUE de forma que, en base al principio de primacía que se reconoce al Derecho de la Unión Europea respecto al Derecho de los Estados que la componen, ha de prevalecer sobre las disposiciones específicas de los ordenamientos nacionales de cada Estado miembro que pudiera entrar en conflicto con ella.

De acuerdo con Lucas Durán, dicho principio de primacía garantiza la superioridad del Derecho de la Unión Europea sobre el Derecho nacional de cada Estado

⁹ FD 3.

¹⁰ FD 5.

miembro. Es un principio fundamental del Derecho de la Unión Europea aunque no se encuentra recogido en ningún Tratado, sino que ha sido consagrado por el TJUE. Dicha consagración del principio de primacía se estableció en la Sentencia Costa contra Enel del 15 de julio de 1964, en el asunto 6/64, donde el TJUE declaró que el Derecho que procede de instituciones europeas se integra en los sistemas jurídicos de cada Estado de la Unión Europea y se obligan a respetarlo. De esta forma, tiene primacía el Derecho de la Unión Europea sobre el Derecho nacional.

Por otra parte, desde que entró en vigor el TFUE, la libertad de circulación de capitales es la única de las libertades que puede invocarse con un carácter general. Esto implica que podrán exigir la libertad de circulación de capitales tanto los residentes en países de la Unión Europea en relación a sus transacciones fuera de este ámbito, como los residentes en países no miembros respecto a sus inversiones en territorio comunitario.

Los tributos pueden constituir un obstáculo no justificado a la libertad de circulación de capitales tal y como comentaremos posteriormente a través de jurisprudencia reciente del TJUE¹¹.

Por ello, en las páginas siguientes se va a intentar definir qué se entiende por libertad de circulación de capitales y los límites al ejercicio de este principio en la Unión Europea.

El principio de libertad de circulación de capitales viene regulado en el TFUE en su artículo 63 de la siguiente forma:

1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

2. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

¹¹ LUCAS DURÁN, M.: "Fiscalidad y libre circulación de capitales y pagos en el Derecho de la Unión Europea: análisis jurisprudencial.", *Documentos de Trabajo UC-CIFF-IELAT*, número 8, 2012, pág. 2.

Otra disposición referente al efecto es el artículo 65 del TFUE, el cual dispone:

1. *“Lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:*

- a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;*
- b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.*

2. Las disposiciones del presente capítulo no serán obstáculo para la aplicación de restricciones del derecho de establecimiento compatibles con los Tratados.

3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63.

4. A falta de medidas de aplicación del apartado 3 del artículo 64, la Comisión o, a falta de una decisión de la Comisión dentro de un periodo de tres meses a partir de la solicitud del Estado miembro interesado, el Consejo, podrá adoptar una decisión que declare que las medidas fiscales restrictivas adoptadas por un Estado miembro con respecto a uno o varios terceros países deben considerarse compatibles con los Tratados en la medida en que las justifique uno de los objetivos de la Unión y sean compatibles con el correcto funcionamiento del mercado interior. El Consejo se pronunciará por unanimidad a instancia de un Estado miembro.”

Por otra parte, el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992¹² expresa los siguiente:

¹² A este respecto debe recordarse que el EEE se crea en 1994 para ampliar el mercado interior incluyendo a los países de la Asociación Europea de Libre Comercio (en adelante, AELC). Noruega, Islandia y Liechtenstein forman parte del EEE y Suiza forma parte de la AELC pero no del EEE. El EEE no es solo un acuerdo de libre comercio clásico, sino que también hace extensivos los derechos y obligaciones del mercado interior de la Unión Europea a todos los países de la AELC que se encuentran en él. El EEE

“En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas entre las Partes Contratantes las restricciones de los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de las CE o en los Estados de la AELC, así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales. En el Anexo XII figuran las disposiciones necesarias para la aplicación del presente artículo.”

Dicho lo anterior, debe indicarse que la libertad de circulación de capitales no es solo la más reciente de las libertades consagradas en el TFUE, sino que, gracias a la peculiaridad de incluir a los terceros países, es también la más amplia. La liberalización de los flujos de capital ha avanzado gradualmente. Desde el inicio de 2004, como consecuencia del Tratado de Maastricht, se han prohibido las restricciones a los movimientos de capitales y a los pagos tal y como establece el artículo 63 del TFUE, tanto entre Estados miembros como con terceros países. Corresponde al TJUE la interpretación de las disposiciones relativas a la libre circulación de capitales, y en este ámbito existe una amplia jurisprudencia¹³.

La libertad de circulación de capitales es fundamental para el desarrollo del mercado único ya que desarrolla el crecimiento económico al permitir mejorar la eficiencia en las inversiones de capital. Además, impulsa la importancia del euro como moneda internacional y contribuye al desarrollo de la Unión Europea como actor global¹⁴.

El TJUE ha llevado a cabo la función que le fue asignada de tutelar las libertades fundamentales, creando de esta forma un cuerpo de jurisprudencia referente a diversos supuestos en los que los Estado miembros de la UE han incurrido en diferencias de trato fiscal dependiendo del centro de residencia del fallecido o heredero, y un ejemplo de ello es la ya citada Sentencia de 3 de septiembre de 2014, *Comisión/España*, asunto C-127/12 donde se determina que, “el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en base a los artículos 63 TFUE y 40 del AEEE, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y

incluye la libre circulación de personas, servicios y capitales, o sea, las cuatro libertades del mercado interior.

¹³ Parlamento Europeo: “Libre circulación de capitales”. Ficha temática de la UE. Recogido de: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/39/libre-circulacion-de-capitales> (consultado el 30/12/2020).

¹⁴ *Ibid.*

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”¹⁵.

No obstante lo dispuesto en el artículo 63 del TFUE, existen unas causas para justificar la diferencia de trato y las restricciones. Por ello, es frecuente que los Estados miembros argumenten, en primer lugar, que no es comparable la situación de determinados sujetos pasivos residentes y no residentes. En segundo lugar, la idoneidad de conceder algún privilegio fiscal a los bienes y actividades que tengan conexión objetiva con el territorio nacional motivado por el interés estatal es otro motivo de justificación. En último lugar, se justifica por la necesidad de garantizar el control fiscal cuando nos encontramos ante herencias situadas en el extranjero.

Dichos argumentos que suelen emplear los Estados, no son admitidos por el TJUE quien indica que dichas diferencias de tratamiento se consideran discriminaciones o restricciones. De esta forma el TJUE apuesta por una aplicación teleológica y no literal del artículo 63 del TFUE. Tal y como expone MONDINI: “no basta con que un Estado miembro invoque este artículo formalmente para introducir disparidades de trato o restricciones en relación con el impuesto sobre sucesiones (aprovechando de hecho que, según el TJUE, estas tienen que ser subsumidas bajo la libre circulación de capitales), sino que es necesario demostrar que hay razones imperativas de interés general o que los supuestos de hecho no son objetivamente comparables y que su propia normativa es adecuada y proporcional al fin perseguido”¹⁶.

En caso de no existir la prueba citada anteriormente, el Tribunal considerará que se está ejerciendo una discriminación arbitraria por parte del Estado. Así, se invierte, en este caso, la carga de la prueba y es el Estado quien debe demostrar que no está ejerciendo una discriminación encubierta.

¹⁵ Apartado 84.

¹⁶ MONDINI, A: “La tributación de las sucesiones y donaciones desde la perspectiva europea: tendencias en la jurisprudencia del TJUE”. En RAMOS PRIETO J. (Dir.), *La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea. Problemas actuales*, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2018, pág.108.

A continuación, siguiendo a BURLADA ECHEVESTE¹⁷, se van a explicar algunas de las sentencias más relevantes del TJUE respecto a la libertad de circulación de capitales.

3.2 La jurisprudencia del TJUE respecto a la libertad de circulación de capitales. Algunos casos relevantes

Caso herederos del Sr. Barbier: el 11 de diciembre de 2003, el TJUE se pronunciaba respecto al asunto *C-364/01*, caso Herederos del Sr. Barbier. En este caso a los herederos del Sr. Barbier se les impedía aplicar ciertas deducciones, ya que la Inspección tributaria de los Países Bajos mantenía que la deducción por la obligación de entrega sólo era posible en los casos en que el causante residiese en los Países Bajos en el momento del fallecimiento. No obstante, en el fallo el TJUE declaró que “el Derecho comunitario se opone a una normativa nacional sobre la fijación de la cuota tributaria exigible en caso de adquisición por herencia de un bien inmueble situado en el Estado miembro de que se trate, según la cual, para estimar el valor de ese bien, la obligación incondicional que recaía sobre el poseedor del derecho real consistente en transmitirlo a otra persona, que tiene la propiedad económica del citado bien, puede ser tenida en cuenta si, en la fecha del fallecimiento, el causante residía en dicho Estado, mientras que no puede ser tenida en cuenta si residía en otro Estado miembro”¹⁸.

Caso herederos de Van Hilten-Van der Heijden: El 23 de febrero de 2006, el TJUE en el asunto *513/03* señaló que tal y como se refleja en el artículo 63 del TFUE, las restricciones prohibidas son aquellas que desincentivan a los no residentes a la realización de inversiones en un Estado miembro y a los residentes de un Estado a invertir en otros o, en el caso de herencias, aquéllas cuyo efecto es reducir el valor de la herencia correspondiente a un residente de un Estado distinto a aquél donde se encuentran los bienes que forman parte de la masa hereditaria y que somete a gravamen estos bienes.¹⁹

¹⁷ BURLADA ECHEVESTE, J. L: “La imposición de las sucesiones y donaciones transfronterizas a la luz de la jurisprudencia comunitaria”, *Quincena fiscal*, número 15, 2019, pág. 2.

¹⁸ Apartado 76

¹⁹ BURLADA ECHEVESTE, J. L: “La imposición de las sucesiones y donaciones transfronterizas a la luz de la jurisprudencia comunitaria”, *Quincena fiscal*, número 15, 2019, pág. 5.

Caso Geurts y Vogten: El 25 de octubre de 2007, el TJUE responde en el asunto *C-46405* a una cuestión prejudicial, el órgano judicial nacional que le remite dicha cuestión se preguntaba si el Derecho Originario se oponía a una normativa nacional que trataba de modo diferente al propietario y, por tanto, a los herederos de una empresa familiar atendiendo a si dicha empresa empleaba a los trabajadores en ese Estado miembro o en otro.

Caso Jäger: El 17 de enero de 2008 el TJUE, en el asunto *C-256/06* estableció que “no existía ninguna diferencia de situación que pudiese justificar una desigualdad de trato fiscal en lo que refiere al importe de la cuota del impuesto sobre sucesiones adeudado por un bien situado en Alemania y un bien situado en otro Estado miembro, respectivamente. Por lo tanto, una situación como la del Sr. Jäger es comparable a la de cualquier otro heredero, que reciba una herencia integrada únicamente por un bien agrícola y forestal sito en Alemania, transmitido por una persona domiciliada en ese mismo Estado²⁰.” Por tanto, se estableció que la concesión de beneficios tributarios dependiendo de que el bien adquirido estuviese en territorio nacional, suponía una restricción a la libertad de circulación de capitales.

Caso Eckelkamp: el 11 de septiembre de 2008, el TJUE estableció en el asunto *C-11/07* que el hecho de que dependiese la deducción de las deudas que gravan un bien inmueble del requisito de que el causante residiese en el momento de su fallecimiento en el Estado en el que estaba situado dicho bien, constituía una restricción a la libre circulación de capitales²¹.

Caso Arens-Sikken: En el asunto *C-43/07* Arens-Sikken, de 11 de septiembre, el TJUE falló que “en el caso de autos, la restricción de la libre circulación de capitales resulta del hecho de que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, combinada con la aplicación de un tipo de gravamen progresivo, tiene como resultado un trato diferente, a la hora de distribuir la carga fiscal, entre los herederos de una persona que, en el momento de su fallecimiento, hubiera sido residente del Estado

²⁰ Apartado 44.

²¹ Apartado 71.

miembro de que se trata y los herederos de otra persona que, en ese mismo momento, no hubiera sido residente de aquel Estado miembro”²².

Expuesto lo anterior, se va a analizar a continuación la Sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014, y las consecuencias que se derivaron de la misma. Además, se deberán comentar, en primer lugar, la cronología en la que se fue desarrollando la situación controvertida.

4. La Sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014

4.1 Antecedentes del caso y doctrina derivada de la Sentencia

El 11 de Julio de 2007, la Comisión Europea envió un escrito de requerimiento al Reino de España en el que se avisaba de la posible incompatibilidad de determinados preceptos de la normativa reglada del ISD, en concreto los artículos 24 y 40 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, que actualmente son los artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009, con el artículo 63 del TFUE, así como con los artículos 28 y 40 del AEEE.

Posteriormente, la Comisión envió un Dictamen motivado, el 7 de mayo de 2010, al que España respondió mediante un escrito el 26 de Julio de 2010 expresando que la Ley 21/2001, a la que se refería la Comisión en su dictamen motivado, se había sustituido por la Ley 22/2009.

El 17 de febrero de 2011 se remitió un Dictamen complementario. Éste tenía por objeto, en particular, analizar la incidencia de la Ley 22/2009 en el procedimiento por incumplimiento, preguntarle a España sobre la aplicación de la sentencia Portugal/Comisión, denominada “Açores” en el presente asunto y exponer ejemplos prácticos de la discriminación imputada. El Reino de España respondió a ese dictamen motivado complementario el 19 de mayo de 2011²³.

²² Apartado 46.

²³ Apartado 13.

Ante la falta de acuerdo, la Comisión Europea decidió interponer un recurso por incumplimiento ante el TJUE el 7 de marzo de 2012.

Frente a la interposición de dicho recurso, el Reino de España argumentó que no se puede comparar la situación de los contribuyentes residentes y no residentes en la esfera del ISD. Esto se debe a que los residentes son sujetos por obligación personal frente a los no residentes que lo son por obligación real tal y como se expuso con anterioridad. Así, los contribuyentes no residentes tributan exclusivamente por los bienes que se encuentran en España así como por aquellos derechos que sean realizables en su territorio. Esta es la diferencia con los residentes, los cuales sí tributarán por todos los bienes que hereden o les sean donados independientemente de donde se hallen²⁴.

Expuestos los precedentes, el Tribunal Europeo respondió que existe una limitación o restricción ante los movimientos de capitales cuando las medidas nacionales ocasionan una minusvaloración en la herencia o donación recibida por un residente en un Estado distinto del Estado donde se grava esta sucesión o donación. Por ello, no se puede permitir, según el TJUE, que la reducción de la base imponible o la bonificación en el ISD de un Estado miembro afecte de forma desigual a un residente y a un no residente puesto que afecta directamente a la libertad de circulación de capitales²⁵.

En efecto, el TJUE consideró incompatible dicha diferencia de trato con el principio de libertad de circulación de capitales, por haber violado los artículos 21²⁶ y 63 del TFUE y el artículo 40 del AEEE.

La normativa de un Estado miembro que haga depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o de la donación del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, o del lugar de residencia del donante y donatario en el momento de la donación, o del lugar donde se sitúe el inmueble donado o heredado, si da lugar a que esa herencia o donación soporte mayor

²⁴ Apartado 20.

²⁵ Apartado 84.

²⁶ *“Todo ciudadano de la Unión tendrá derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, con sujeción a las limitaciones y condiciones previstas en los Tratados y en las disposiciones adoptadas para su aplicación”.*

carga fiscal para los no residentes que para los residentes, será una normativa que restrinja el principio de libertad de circulación de capitales²⁷.

Como ya se ha indicado, los artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009 son los que prevén que las CCAA establezcan reducciones fiscales aplicables solo para conexión exclusiva con el territorio de las Comunidades²⁸, y la consecuencia de ello es que habrá sucesiones o donaciones donde intervengan un causahabiente o un donatario que residan en territorio español, o una donación/sucesión cuyo objeto sea un inmueble situado fuera de territorio español que no podrá beneficiarse de las reducciones fiscales, por tanto el valor de la sucesión/donación en cuestión se verá reducido²⁹.

Asimismo, continúa la sentencia analizada explicando que pese a que se podría justificar la restricción a la libertad de circulación de capitales, con base en el artículo 65 del TFUE, que “permite aplicar disposiciones pertinentes al Derecho Fiscal de cada estado distinguiendo entre contribuyentes residentes y no residentes o que en función de donde tengan su capital invertido, el TJUE determina que la excepción antes citada no puede constituir un medio de discriminación arbitraria, ni una restricción encubierta a la libre circulación de capitales. Además, para que la discriminación pueda justificarse, no debe ir más allá del objetivo que persigue”³⁰.

Además, los motivos de orden público que se expresan en el artículo 65 del TFUE, y que podrían justificar una restricción a la libertad de circulación de capitales, no se refieren, específicamente, al plano fiscal, sin embargo, la lucha contra el fraude fiscal y la recaudación de impuestos se pueden entender incluidos dentro de ese precepto. En cualquier caso, los criterios para aplicar los motivos que permiten restringir la libre circulación de capitales son idénticos (principio de proporcionalidad). Lo fundamental es que, el motivo que se alegue por parte del Estado miembro, supere el test de proporcionalidad. Además, también habrá de considerarse si la medida restrictiva se ajusta al Derecho de la Unión Europea³¹.

²⁷ Apartado 58.

²⁸ Apartado 59.

²⁹ Apartado 60.

³⁰ Apartado 72.

³¹ LUCAS DURÁN, M: “Fiscalidad y libre circulación de capitales y pagos en el Derecho de la Unión Europea: análisis jurisprudencial”, *ob. cit.*, pág. 39.

Por ello, en la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, objeto de nuestro estudio, el TJUE distingue entre un trato desigual justificado y las discriminaciones arbitrarias, las cuales están expresamente prohibidas. Igualmente, la Sentencia determina que para que una normativa nacional pueda distinguir en el ámbito fiscal entre residentes o no residentes, debe afectar a situaciones que bien no sean comparables o bien haya razones de interés general³².

En este sentido, es relevante hacer referencia también a la sentencia del TJUE, de 8 de junio de 2016, en el asunto *C-479/14*, donde se indica que para justificar una restricción a la libertad de circulación de capitales en base al interés general, es necesario que se demuestre una conexión directa entre la concesión de la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado³³.

Por tanto en la sentencia, se resuelve que el Reino de España incumple las obligaciones que le incumben con base en el artículo 63 del TFUE³⁴ y también en relación con el artículo 40 del Acuerdo EEE por tener las disposiciones de este artículo el mismo alcance jurídico que las disposiciones idénticas en sustancia del artículo 63 TFUE³⁵. Por todo ello, el TJUE estableció que el criterio de conexión de la ley estatal discriminaba.

El TJUE determinó en la citada Sentencia, que aplicar normas diferentes ante situaciones similares es discriminación, al igual que lo es aplicar la misma norma a situaciones diferentes según el TJUE³⁶. No obstante, tal y como establece el Tribunal Europeo, cuando nos referimos a los impuestos directos, la situación del residente y del no residente no van a ser comparables en términos generales, y por ello podrán aplicarse normas diferentes³⁷.

³² Apartado 73.

³³ Apartado 61

³⁴ Apartado 79.

³⁵ Apartado 80.

³⁶ Sentencia de 14 de Febrero de 1995, *Schumacker*, C-279/93, apartado 30.

³⁷ *Ibidem*.

Los efectos del ISD, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, se encuentran entre las consideraciones que un nacional de un Estado puede tener en cuenta a la hora de ejercer la libertad de circulación que se establece en el Tratado³⁸.

Sin embargo, tal y como señala el TJUE en la Sentencia Jäger: “de la jurisprudencia se desprende que, para que una normativa fiscal nacional, como la controvertida en el litigio principal, que, a efectos de calcular el ISD, distingue entre los bienes situados en otro Estado miembro y los situados en el territorio alemán, pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general”³⁹.

Por ello en el caso de España, el hecho de que algunas CCAA pudiesen determinar beneficios fiscales aplicables exclusivamente a sus residentes, podía considerarse una transgresión y obstaculización de la libertad de circulación de capitales.

Por tanto, no existe una situación objetiva que permita justificar la diferencia en el trato ya que la cuantía del tributo se calcula en función del valor de transmisión y no varía en nada que quien reciba la herencia o donación resida o no en cualquier Comunidad Autónoma⁴⁰.

La Sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014, determinó la transgresión de la normativa regulatoria del ISD frente a lo previsto en el Derecho de la Unión Europea en el artículo 63 del TFUE, que prohíbe la restricción a la libre circulación de capitales. El TJUE ha establecido que “en lo que respecta a las sucesiones, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que las medidas prohibidas por el artículo 56 del antiguo Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquel en el que

³⁸ FERNÁNDEZ ARRIBAS, G. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M: “Los obstáculos de la regulación española sobre el impuesto de sucesiones y donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea”, *ob. cit.*, pág. 985.

³⁹ Sentencia de 17 de enero de 2008, *Jäger*, C-256/06, apartado 42.

⁴⁰ En este sentido, FERNÁNDEZ ARRIBAS, G. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M: “Los obstáculos de la regulación española sobre el impuesto de sucesiones y donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea”, *ob. cit.*, pág. 985.

se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de los citados bienes”⁴¹.

Siguiendo esta línea, la sentencia del TJUE analizada también señala que el hecho de dar un trato diferente en función de la residencia de los que soportan las cargas fiscales, incluso encontrándose en una situación comparable, puede ser suficiente para declarar una obstaculización a la libertad de circulación⁴².

Tal y como expone la Sentencia analizada, algunas medidas en el ISD que han tomado las CCAA, y según las cuales solo pueden aplicarse beneficios fiscales los residentes en las mismas, serán susceptibles de incurrir en la violación de la libertad de circulación de capitales⁴³.

Tal y como confirmó el TJUE, existe discriminación encubierta en la legislación española al establecer beneficios tributarios para los residentes en algunas CCAA y, por ello, se vulnera el principio de libertad de circulación de capitales. Las medidas autonómicas, en este sentido, tienen muy difícil encuadramiento con las libertades establecidas en la UE y la jurisprudencia del TJUE. La limitación del ámbito de acción comunitario en materia fiscal es una de las soluciones que se proponen, para así evitar diferencia en el trato tributario de las sucesiones y donaciones. También, la fijación de una parte mínima de imposición estatal aplicable a todas las Comunidades de forma que se impida la eliminación real que sucede actualmente por parte de las CCAA⁴⁴.

Por todo lo explicado anteriormente, el Reino de España se vio obligado a modificar la normativa interna para evitar las situaciones que contravengan la libre circulación de capitales.

⁴¹ Sentencia de 12 de Febrero de 2009, *Block*, C-67/08, apartado 24.

⁴² Apartado 66

⁴³ FERNÁNDEZ ARRIBAS, G. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M: “Los obstáculos de la regulación española sobre el impuesto de sucesiones y donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea”, *ob. cit.* pág. 990.

⁴⁴ *Ibid*, pág. 993.

4.2 Efectos de la Sentencia

4.2.1 Modificación de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

La repercusión de esta Sentencia es muy relevante ya que aquellos sujetos pasivos que puedan verse sometidos al pago del ISD, independientemente de que se beneficien o no, lo han hecho en base a una norma que contraviene el Derecho de la Unión Europea.

En la sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014, que se acaba de comentar, el TJUE identificó algunos elementos discriminatorios en la regulación de los puntos de conexión del ISD.

Tal y como se ha señalado anteriormente, el artículo 32 de la anterior ley, cede a las CCAA el rendimiento del ISD producido en su territorio. Vinculado a la cesión de los rendimientos, se encuentra la atribución de la competencia normativa. El problema es que las CCAA han establecido unos beneficios tributarios mayores que los previstos en la normativa estatal y que es aplicable a los sujetos pasivos por obligación personal en la LISD. Esto se debe a la amplia facultad legislativa que concede la Ley 22/2009, al permitir a las CCAA regular las reducciones, tarifa del impuesto, coeficientes de patrimonio, cuantías, bonificaciones y deducciones de la cuota. Así, la regulación estatal era menos beneficiosa que la autonómica.

El legislador tomó buena nota del pronunciamiento anterior, de forma que se realizó una modificación de la disposición adicional segunda de la LISD a través de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, para establecer nuevos criterios que permitan aplicar la normativa de la CA con la cual se tenga un mayor vínculo personal o real a los no residentes en España que vivan en cualquier estado miembro de la Unión Europea.

De esta forma se consiguió paliar el trato discriminatorio que resultaba de la normativa anterior. No obstante, la modificación ha resultado ser insuficiente en tanto que, como veremos al analizar la modificación normativa, aquellos residentes en terceros

países seguían viendo vulnerado su derecho reflejado en el artículo 63.1 del TFUE, que ampara la libertad de circulación de capitales entre Estados miembros y terceros países.

Como consecuencia de dicho cambio normativo, la disposición adicional segunda de la LISD queda establecida de la siguiente manera:

“1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:

a) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.

b) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma.

c) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e intervivos, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.

d) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e intervivos, los

contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan.

e) En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e intervivos, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.”

De esta forma, mediante el citado cambio legislativo, no se modifican los puntos de conexión sino que se trata de acomodar el marco normativo español a lo establecido en la sentencia. A este respecto, y para una mejor comprensión del tema, se ha incluido el anterior cuadro.



CAUSANTE	CAUSAHABIENTE (SUJETO PASIVO)	COMPETENCIA	NORMATIVA
RESIDENTE	RESIDENTE	CC. AA. de residencia del causante	CC. AA. de residencia del causante
RESIDENTE	NO RESIDENTE NO RESIDENTE EEE	ESTATAL	ESTATAL
RESIDENTE	NO RESIDENTE RESIDENTE EEE	ESTATAL	Opción: ESTATAL CC. AA. de residencia causante
NO RESIDENTE NO RESIDENTE EEE	RESIDENTE	ESTATAL	ESTATAL
NO RESIDENTE RESIDENTE EEE	RESIDENTE	ESTATAL	Opción: ESTATAL CC. AA. con el mayor valor de los bienes situados en España, y si no hay bienes en España, CC. AA. en la que es residente
NO RESIDENTE NO RESIDENTE EEE	NO RESIDENTE	ESTATAL	ESTATAL
NO RESIDENTE RESIDENTE EEE	NO RESIDENTE	ESTATAL	Opción: ESTATAL CC. AA. con el mayor valor de los bienes situados en España

Fuente: Agencia Estatal de Administración Tributaria

No obstante, el cambio normativo analizado no termina de corregir las posibles situaciones de discriminación con respecto a los no residentes en terceros países. A este respecto, DEL BLANCO GARCÍA señala que “en la propia fase de enmiendas parlamentarias al ISD, ya se advertía que la modificación que se planteaba suponía una medida insuficiente en la medida que la libertad fundamental que protege la discriminación en materia de sucesiones es la libre circulación de capitales que protege no solo las discriminaciones y restricciones que se produzcan entre los residentes de los Estados Miembros sino también aquellas que se produzcan frente a residentes en terceros países sin que puedan justificarse por razones de control fiscal⁴⁵.”

En efecto, la solución que se llevó a cabo en la legislación española ha sido insuficiente ya que no corrige la discriminación tributaria que sufren los no residentes en la Unión Europea o en el EEE. Para que la normativa española se adecúe plenamente al ordenamiento europeo, es necesario extender dicha regulación a aquellas personas que residan en terceros países⁴⁶, situación que, en la actualidad, no se ha plasmado normativamente.

Por tanto, es fundamental que la normativa española contemple expresamente a personas residentes en terceros países, de lo contrario se mantendrán en la línea de quebrantar el Derecho de la Unión Europea.

En relación con el Concierto Vasco, es importante señalar que la Ley 12/2002 establece en el artículo 25 que el ISD es un impuesto concertado de normativa autónoma. Los puntos de conexión que se establecían para dicho impuesto fueron modificados por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, que modifica la Ley 12/2002, para poder cumplir las exigencias del Derecho de la Unión Europea y que no se generara alguna restricción a la libertad de circulación de capitales.

⁴⁵ DEL BLANCO GARCÍA, A. J: “Tributación de las sucesiones y donaciones transfronterizas, no discriminación y libertades fundamentales de la UE: análisis de la normativa estatal española”. En RAMOS PRIETO J. (Dir.), MACARRO OSUNA. J.M., MARTÍN RODRÍGUEZ.J.M (Coord): “*La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea. Problemas actuales*”, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2018, pág. 225.

⁴⁶ HERRERA MOLINA, P: “Las enmiendas parlamentarias al Impuesto sobre Sucesiones siguen quebrantando el Derecho de la Unión Europea”, *ECJ Leading cases*, octubre 2014, Recogido de: <https://ecjleadingcases.wordpress.com/2014/10/06/las-enmiendas-parlamentarias-al-impuesto-sobre-sucesiones-siguen-quebrantando-el-derecho-de-la-union-europea/>. Consultado el 30/12/2020.

El Concierto Económico establecía una normativa para el ISD muy similar a la estatal, y por tanto infringía la libre circulación de capitales⁴⁷. En concreto esta infracción se concretaba en tres casos en los que apareciese algún elemento internacional:

El primero sería ante una sucesión entre un contribuyente residente cuyo causante residiese en el País Vasco y otro contribuyente residente cuyo causante no residiese en dicha CA. El primer contribuyente aplicaría la norma foral y el segundo la normativa estatal.

El segundo caso discriminatorio sería el del contribuyente no residente, tanto para sucesiones como donaciones, al adquirir bienes radicados en el País Vasco, frente al contribuyente no residente que adquiriese bienes que en parte estuviesen fuera del País Vasco. En el segundo caso se aplicaría la normativa estatal, mientras que el primero aplicaría la foral.

El tercer caso refiere a las donaciones, si los bienes inmuebles adquiridos estaban situados en el País Vasco, se aplicaba la norma foral mientras que se aplicaría la estatal para los bienes situados en el extranjero.

Por todo esto era necesario modificar el artículo 25 de la Ley 12/2002 que establecía la normativa aplicable y exacción del ISD. La modificación se centró en los apartados a y b de dicho artículo, que quedaron redactados de la siguiente forma:

“a) En las adquisiciones «mortis causa» y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo. En el caso de que el causante tuviera su residencia en el extranjero cuando los contribuyentes tuvieran su residencia en el País Vasco.

b) En las donaciones de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos, cuando éstos bienes radiquen en territorio vasco. Si los bienes inmuebles

⁴⁷ CARRIL BARREIRO, M. C: “Los puntos de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Concierto Económico”. En *Concierto Económico y puntos de conexión*, Instituto Vasco de Administración Pública, 2019, pág. 274.

radican en el extranjero, cuando el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.”

La solución tomada por el legislador vasco estaba coordinada con las demandas del Derecho de la Unión, en concreto con la libertad de circulación de capitales que rige en relación con terceros Estados (extracomunitarios y no pertenecientes al Espacio Económico Europeo), ya que no se limitó a los supuestos de causantes residentes en países de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo. La solución adoptada por el legislador vasco a la discriminación existente, fue mejor que la adoptada por el legislador estatal.⁴⁸

Respecto a los contribuyentes sobre el ISD que no sean residentes en el País Vasco, la nueva normativa estableció que la Hacienda Vasca es la competente cuando se encuentren en dicha CA el mayor valor de los bienes.

Pese a que la modificación legislativa nacional fue insuficiente, la doctrina del Tribunal Supremo extendió la aplicación tributaria también a los residentes en terceros países, como vamos a tener ocasión de analizar.

4.2.2 Cuestiones controvertidas

4.2.2.1 Aplicación del principio de libertad de circulación de capitales en los residentes en terceros países. Análisis de la doctrina del Tribunal Supremo, así como de la doctrina administrativa

Tal y como expone la doctrina del TJUE que se ha comentado previamente, lo que se pretende no es cuestionar cómo se establece la atribución de competencias entre el Estado y las CCAA en el ámbito tributario, sino el criterio de conexión que prevé la normativa española al admitir la posibilidad de que se trate de diferente manera a los contribuyentes dependiendo de su residencia, incluso encontrándose en una situación comparable. Esto deviene en una restricción a la libertad de circulación de capitales. Por

⁴⁸ CARRIL BARREIRO, M. C: “Los puntos de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Concierto Económico”. En *Concierto Económico y puntos de conexión*, *ob.cit*, pág. 287.

ello conviene que las reducciones y bonificaciones que se establezcan en la LISD y en las normas autonómicas, se adapten a un mismo criterio con el fin de conseguir que tanto los ciudadanos residentes como los no residentes accedan a estas ventajas fiscales que pueda haber⁴⁹.

Existía así otra posible discriminación en la normativa española al diferenciar a los residentes que reciben sucesiones de un residente (se aplica la normativa de la CA donde reside el causante) y los que las reciben de un no residente (se aplica la normativa donde tiene el mayor valor de los bienes).

Al no aplicarse los beneficios tributarios que las CCAA establecían frente a residentes en Estados no pertenecientes a la Unión Europea o al EEE, se produjeron algunas reclamaciones patrimoniales al Estado español por entender que se aplicaba una norma discriminatoria que atentaba contra la libertad de circulación de capitales. La responsabilidad patrimonial de la Administración viene regulada por el artículo 106.2 de la Constitución Española, que dice:

“Los particulares, en los términos establecidos por la ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos.”

En la Sentencia del TS 242/2018, de 19 de febrero de 2019, se finaliza el proceso que se había iniciado mediante la interposición de un recurso contencioso administrativo frente a una resolución del Consejo de Ministros del 30 de septiembre de 2016 por la que se denegaba la reclamación de responsabilidad patrimonial a la Administración del Estado por aplicar la normativa estatal en el ISD, siendo contraria al Derecho de la Unión Europea tal y como se había establecido en la Sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014.

A la persona que recurría, un sujeto pasivo residente en Canadá, se le había denegado la posibilidad de aplicarse las ventajas fiscales que le corresponderían a

⁴⁹ HERRERA MOLINA, P: “Las enmiendas parlamentarias al Impuesto sobre Sucesiones siguen quebrantando el Derecho de la Unión Europea”, *ob .cit*, pág. 29. Recogido de: <https://ecjleadingcases.wordpress.com/2014/10/06/las-enmiendas-parlamentarias-al-impuesto-sobre-sucesiones-siguen-quebrantando-el-derecho-de-la-union-europea/>. Consultado el 30/12/2020.

cualquier otro residente en Cataluña, ya que la reclamante es una persona que no tienen su residencia fiscal en España, sino en distintos países que no son miembros de la UE y que tampoco forman parte del EEE, por lo que no les es de aplicación la sentencia del TJUE invocada.

Dicha residente se basaba en la STJUE de 17 de octubre de 2013, en el caso *Welte*, para defender que, al igual que los residentes en Estados miembros de la Unión Europea o del EEE, los residentes en terceros países pueden defender la nulidad de pleno derecho de la normativa tributaria que le haga soportar una carga fiscal mayor que a los residentes, ya que el tratamiento que se hace en la LISD al criterio de residencia como elemento para poder gozar de determinados beneficios fiscales, resulta contrario al Derecho de la Unión Europea, el cual goza de primacía y efecto directo⁵⁰.

No obstante, la Administración solicita que se inadmita o desestime el recurso por haber prescrito la acción de responsabilidad patrimonial que se ejercita, añadiendo que la sentencia invocada por la recurrente se ciñe a los movimientos de capitales por causa de sucesiones y donaciones entre residentes y no residentes de los Estados miembros de la Unión Europea y del EEE.

El acuerdo del Consejo de Ministros, justificaba su resolución basándose en un informe de la DGT, el cual señala: “Hay, pues, que concluir que la sentencia en cuestión carece de efectos sobre la situación jurídica individualizada de los aquí reclamantes, por lo que no cabe entender que la puesta de manifiesto de tal efecto lesivo se hubiera demorado, en el presente caso, hasta la publicación de una sentencia que no afectaba a los interesados, pues, como se ha dicho, a los países miembros de la UE y/o del EEE, hay que ceñir, inexcusablemente, el alcance objetivo de dicho pronunciamiento del Tribunal europeo. En definitiva, la sentencia en cuestión carece de virtualidad alguna a los efectos del cómputo del plazo de prescripción, por lo que en nada altera la solución de extemporaneidad ya establecida”⁵¹.

⁵⁰ ADAME MARTÍNEZ, F: “La discriminación de los residentes en terceros países en el impuesto sobre sucesiones y donaciones” en RAMOS PRIETO, J. (Dir.), *La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea*, MACARRO OSUNA, J.M. y MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M. (coord.), Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2018, pág. 149.

⁵¹ FD 1º, STS 242/2018

Finalmente, el TS otorgó la razón a la recurrente afirmando que argumentaba de forma suficiente su petición al invocar el criterio del TJUE recogido en la sentencia del 17 de octubre de 2013 para el asunto *C-181/12*. Dicho criterio se basaba en el artículo 56 CE, apartado 1, el cual prohibía todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países. Además, el TS señaló que también era relevante el asunto *C-513/03* de 23 de febrero del año 2006. El Alto Tribunal señalaba de nuevo en esta Sentencia que “el artículo 73B, apartado 1, del Tratado de la Unión Europea insta la libre circulación de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países. A tal efecto, dicho artículo establece, en el marco de las disposiciones del capítulo del Tratado titulado Capital y Pagos, que quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países”⁵².

El TS se refiere también a la sentencia del TJUE, de 26 de mayo de 2016, asunto *244/15* referente a la normativa existente en Grecia, que establecía una exención al heredero residente y que había sido declarada contraria al artículo 63 del TFUE por restringir la libertad de capitales⁵³.

El motivo que invocaba la Administración, de residir en un país extracomunitario, es por tanto insuficiente para poder dejar sin efectos a la sentencia del 3 de septiembre de 2014.

El TS concluye, que el Estado debe asumir la responsabilidad patrimonial por haber incumplido el Derecho de la Unión Europea. Esto lo argumentó basándose en los apartados 52-84 de la ya citada Sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014⁵⁴.

Pese a que el Abogado del Estado solicitaba que la responsabilidad patrimonial debía recaer en la Comunidad Autónoma de Cataluña, que era la CA exaccionadora, el TS, se basa en el incumplimiento de la normativa estatal (artículo 32 de la ley 22/2009, de 18 de diciembre), respecto a las obligaciones que le impone el Derecho de la Unión Europea en el artículo 63 del TFUE y 40 del AEEE, siendo la normativa estatal la que

⁵² Apartado 37.

⁵³ FD 2°.

⁵⁴ FD 3°.

incumple estas normas⁵⁵. Por todo ello, el TS concluye que el Estado debe hacerse responsable por el incumplimiento del Derecho de la Unión Europea.

De esta forma, el TS determinó que aquellos sujetos pasivos que residieran fuera de la Unión Europea y del EEE, podrán ser beneficiarios de los beneficios tributarios que se estableciesen a nivel autonómico, al igual que ya lo hacían los residentes. De lo contrario, estaremos ante una vulneración de la libertad de circulación de capitales ya que ésta alcanza también a terceros países.

Una vez analizada la Sentencia del TS de 2018, se va a desarrollar el criterio administrativo objeto de nuestra atención.

La DGT, en la Consulta vinculante V-3151-18, del 11 de diciembre de 2018⁵⁶, aceptó aplicar la Disposición Adicional Segunda de la LISD para aquellas personas que no fuesen residentes en la Unión Europea o en el EEE. Dicha consulta la realizaba una residente español que había heredado unos bienes de un familiar residente en Andorra.

En dicha consulta se establecen las siguientes conclusiones: en primer lugar, la normativa española que regula el ISD es contraria al Derecho de la Unión Europea puesto que no respeta el principio de libertad de capitales, regulado en el artículo 63 del TFUE.

En segundo lugar, los efectos de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 serán aplicables a los residentes en países extracomunitarios conforme a la jurisprudencia del TS.

En tercer lugar, en relación con la Disposición Adicional Segunda de la LISD, no ha de tenerse en cuenta la exclusión de los países que no pertenecen al EEE o a la Unión Europea. Por ello, esta Disposición Adicional segunda será aplicable en relación con todos los no residentes, independientemente de que residan en la Unión Europea, en un país miembro del EEE o en un tercero.

⁵⁵ FD 4°.

En cuarto lugar, la contribuyente, del controvertido caso que residía en Cataluña tiene derecho a aplicarse los beneficios tributarios que hubiera establecido dicha CA sobre el ISD⁵⁷.

Posteriormente, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 16 de septiembre de 2019, ha aceptado este criterio del TS al declarar inaplicables las restricciones que se contengan en la normativa interna que puedan discriminar a los residentes en terceros países.

El TEAC justifica su conclusión basándose en que tal y como se establece en el artículo 7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se produce el efecto que el Tribunal Constitucional denomina desplazamiento de la norma de derecho interno, por el que resulta inaplicable la norma afectada aunque no se derogue expresamente. En conclusión, la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987, es aplicable en residentes de terceros países⁵⁸.

Es importante reseñar que, esta nueva interpretación del TEAC, vincula a los diversos órganos de la Administración Tributaria española. De esta forma los contribuyentes del ISD no residentes tendrán seguridad jurídica a la hora de realizar las liquidaciones por dicho impuesto y podrán aplicarse, en su caso, en igualdad de condiciones los mismos beneficios tributarios establecidos por cada CA.

A continuación se va a analizar la posible nulidad de las liquidaciones que sean contrarias a la Sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014, pese a que sean firmes en vía administrativa. Dicho análisis se va a concretar a partir de la reciente Sentencia del TS 2724/2020, de 16 de julio de 2020.

⁵⁷ Resolución vinculante de la Dirección General de Tributos, V3151-18 de 11 de diciembre de 2018. Recogido de: <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v3151-18-11-12-2018-1479259>.

⁵⁸ Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, 0/02652/2016/00/00 de 16 de septiembre de 2019. Recogido de: <https://doctrina-administrativa.vlex.es/vid/825961917>.

4.2.2.2 La posible nulidad de las liquidaciones tributarias firmes en el ISD

En la referida Sentencia de 2020, el TS dirimió, si el pronunciamiento de 3 de septiembre de 2014 es suficiente para dictaminar, conforme al artículo 217 de la LGT la nulidad de pleno de derecho de una liquidación por el ISD girada a una persona residente en Italia, conforme a una ley que se ha declarado no conforme al Derecho de la Unión Europea. El citado artículo señala lo siguiente:

“1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.*
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.*
- c) Que tengan un contenido imposible.*
- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.*
- e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.*
- f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.*
- g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.”*

Según el TS, el asunto principal del proceso se encuentra en la efectividad material que hay o no en nuestro ordenamiento para que el Derecho de la Unión Europea alcance

su primacía sin ningún tipo de impedimento. Así pues, el Tribunal debe evaluar si las sentencias que declaran una ley nacional como contraria al Derecho de la Unión Europea provoca la nulidad de pleno derecho de su aplicación, y consecuentemente, el Tribunal entiende que al interesado, al que se le aplica la normativa nacional, no se le ha dado toda la información sobre las dudas que había sobre la propia norma.

Además, al examinar si el acto en cuestión por el hecho de ser firme y consentido, es nulo de pleno derecho o no, necesita una respuesta previa sobre si esa es la única forma que nuestra legislación ofrece contra las vulneraciones del Derecho de la Unión Europea o si, al contrario, es posible un sistema para adecuarse a este ordenamiento que sea más flexible para poder satisfacer así el principio de efectividad.

En cualquier caso, tal y como estableció el TS: “El principio de buena administración, así como los del artículo 103.1 de la Constitución Española (eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación), pueden imponer a la Administración el deber de anular de oficio una liquidación nula que se sabe, cuando se dictó, amparada en una norma que se sospecha, en un proceso judicial comunitario, contraria al Derecho de la UE. Y también puede revocar de oficio un acto de gravamen en los términos del artículo 219 LGT, sin que sea dable invocar un pretendido derecho a no hacer nada al respecto”⁵⁹.

Por otra parte, prosigue el Alto Tribunal, debe calificarse que el acto sea nulo de pleno derecho puesto que tal y como expone la sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014, hay una diferencia de trato discriminatoria, que viola el principio de igualdad sobre los no residentes respecto al ISD.

Otro de los argumentos esgrimidos por el TS es la importancia decisiva de defender el principio de efectividad del Ordenamiento de la Unión Europea. La forma de conseguir que el Derecho no sea vulnerado es que las vías impugnatorias que establezcan las normativas nacionales de los diferentes Estado de la Unión no impongan trabas excesivas para hacer valer la primacía del Derecho de la Unión Europea.

⁵⁹ FD 2º.

El trato discriminatorio implica una infracción del artículo 14 de nuestra CE y por tanto lesiona un derecho fundamental, lo que puede implicar que sea nula de pleno derecho una liquidación tributaria.

Por otra parte, en la Sentencia del Tribunal Supremo analizada se hace referencia a la STJUE de 13 de enero de 2014, *asunto Kühne & Heiz*, el principio de cooperación obliga al órgano administrativo, ante el que se presenta una solicitud, a evaluar la resolución administrativa en función de la interpretación que, del Derecho de la Unión Europea, haga el TJUE.

En el Fundamento Jurídico Tercero, el TS fija los criterios interpretativos sobre la cuestión de interés casacional objetivo delimitada en el auto de admisión.

En este sentido, aunque la doctrina del TJUE respecto a la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 no es suficiente para declarar la nulidad de actos administrativos tributarios, sí obliga, incluso a los actos firmes, a tener en cuenta la petición sin que sea necesario hacer un llamamiento a la nulidad de pleno derecho.

Respecto a la forma de interpretar el artículo 217.1 de la LGT, la nulidad de derecho se manifiesta en el hecho de que lesiona los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional. Esto se debe a que estamos ante un acto administrativo que está basado en un ley que establece e impone un trato desigual entre residentes y no residentes y, quebranta de esta forma, el 14 de la CE⁶⁰. Por último, se determina en el fallo que no hay lugar a casación y nadie pagará las costas procesales de la casación ni de la instancia.

Por todo lo explicado anteriormente, la consecuencia de esta sentencia es la nulidad plena de las liquidaciones hechas ya que se derivan efectos *ex tunc* al ser contraria al ordenamiento europeo⁶¹.

Finalmente debe determinarse que, la nulidad tendría un efecto retroactivo absoluto puesto que no hay lugar para interpretar restrictivamente el efecto de las sentencias del TJUE por la primacía y efecto directo del Derecho de la Unión Europea⁶².

⁶⁰ FD 3º.

⁶¹ SÁNCHEZ LÓPEZ, E.M: “La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea”, *ob. cit*, Pág. 21.

⁶² *Ibidem*, pág. 21.

5. Conclusiones

Tras el análisis realizado sobre la proyección del principio de libertad de circulación de capitales y su relación con el ISD, se pueden extraer las siguientes conclusiones:

Primera: El Derecho de la Unión Europea tiene un efecto directo sobre la legislación de los Estados miembros, por ello, una vez que entra en vigor, pasa a integrarse en el sistema jurídico de cada Estado miembro. El principio de efecto directo permite a los particulares invocar directamente una norma europea ante una jurisdicción nacional o europea.

Segunda: El ISD es un impuesto de titularidad estatal pero se ha cedido a las CCAA una serie de competencias normativas, ello ha devenido en una fuerte competencia fiscal entre éstas, llegando incluso a prácticamente desaparecer en algunos territorios.

Tercera: De acuerdo con el Derecho de la Unión Europea, recibir el mismo trato y no de forma discriminatoria todos los contribuyentes que se encuentren en situaciones similares. Por ello, las obligaciones tributarias deben evitar aquellas normas que provoquen una restricción al principio de libertad de circulación de capitales. No obstante, para que haya diferencias en cuanto a situaciones que sean comparables objetivamente, debe haber una justificación suficiente para esto, como puede ser el interés general; además, no deberá ser incompatible con el derecho de la Unión Europea.

Cuarto: El TJUE sentenció que España había contrariado el derecho de la Unión Europea al establecer beneficios tributarios en el ISD de los que solo podían beneficiarse los residentes en España; por ello España tuvo que modificar la LISD para que las personas residentes en la Unión Europea y el EEE (excepto Liechtenstein⁶³) pudieran beneficiarse de dichas ventajas tributarias y eliminar así la restricción a la libertad de circulación de capitales. En este sentido, se introdujo la Disposición Adicional Segunda, que pretendía adaptar la LISD a la Sentencia del TJUE del 3 de septiembre de 2014.

⁶³ Liechtenstein tiene la consideración de paraíso fiscal, por lo que este país aunque es integrante del EEE queda excluido del listado.

Quinto: La modificación normativa de la LISD fue insuficiente y seguía generando discriminación para los residentes en terceros países, así seguía vulnerando de nuevo la libertad de circulación de capitales establecida en el TFUE. La LISD seguía vulnerando el artículo 63 del TFUE al no respetar el principio de libertad de circulación de capitales, que prohibía las restricciones a dichos movimientos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países. Conforme a la jurisprudencia del TS y del TJUE explicada a lo largo de este trabajo, en lo referente a la proyección del principio de libertad de circulación de capitales, los efectos de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, resultan aplicables a los residentes en países extracomunitarios. Por ello, no ha de excluirse a los contribuyentes que residan en países terceros en relación a la aplicación de la Disposición Adicional Segunda de la Ley 19/1987.

Sexto: Tras la Sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014 objeto de nuestro estudio, el TS en pronunciamientos posteriores tuvo que analizar el 27 de Julio de 2020, en su STJUE 2724/2020, si las Sentencias del TJUE que declaren una ley nacional contraria al Derecho de la Unión Europea, anulan de pleno derecho sus actos de aplicación. En el caso concreto que analizaba dicho Tribunal, la liquidación tributaria fue firme puesto que al contribuyente la Administración no le advirtió del proceso existente en el TJUE en el que se cuestionaba la legitimidad de algunos preceptos de la LISD. Ante una liquidación girada a un sujeto pasivo que no sea residente en España por el ISD, aplicando una ley que se ha dictado no compatible con el Derecho de la Unión Europea, el TS entiende que existe nulidad de pleno derecho en base al artículo 217.1 de la LGT, en su apartado a, que refiere a los actos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional. Además de contravenir el Derecho de la Unión Europea, genera un trato discriminatorio entre residentes y no residentes, respecto al régimen de beneficios tributarios a favor de los primeros por su residencia, vulnerando así el artículo 14 de la CE. La Administración española debe devolver los ingresos indebidos a los contribuyentes que se viesen perjudicados por la situación explicada anteriormente. En consecuencia, son nulas de pleno derecho las liquidaciones del ISD que sean contrarias a la Sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014, aunque sean firmes en vía administrativa y por tanto son nulos los actos que se deriven de dichas liquidaciones.

Séptimo: Hay diferencias importantes en el régimen jurídico del ISD en los países de la Unión Europea, de hecho este impuesto ni siquiera existe en algunos de estos

(Suecia, Letonia, Estonia, República Checa, Austria, Rumania, Bulgaria, Chipre, Malta, Eslovaquia y Eslovenia. El hecho de que haya diferencias notables entre los Estados provoca que se desincentive la inversión en los sitios con una mayor carga tributaria.

En este sentido nos adherimos al criterio de Sánchez López al señalar que la armonización fiscal pone límites a la autonomía de los Estados en dicha materia, también es cierto que la falta de armonización puede devenir en la desaparición del impuesto. Por ello, una opción que podría barajar el legislador en España, podría ser recomendable reducir su tarifa y proceder a su armonización para así evitar que pueda acabar desapareciendo con la pérdida de ingresos fiscales que ello implica para los Estados⁶⁴.

6. Bibliografía y Webgrafía

6.1 Bibliografía

1. BURLADA ECHEVESTE, J. L: “La imposición de las sucesiones y donaciones transfronterizas a la luz de la jurisprudencia comunitaria”, *Quincena fiscal*, nº15, 2019, pp.107-174.
2. CALVO ORTEGA, R: “*Crisis de la financiación autonómica*”, Thomson-Reuters Aranzadi, Navarra, 2015.
3. CARRIL BARREIRO, M.C: “Los puntos de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Concierto Económico”. En *Concierto Económico y puntos de conexión*. Instituto Vasco de Administración Pública, 2019.
4. DEL BLANCO GARCÍA, A: “Tributación de las sucesiones y donaciones transfronterizas, no discriminación y libertades fundamentales de la UE: análisis de la normativa estatal española”. En RAMOS PRIETO J. (Dir.), MACARRO OSUNA. J.M., MARTÍN RODRÍGUEZ.J.M (Coord): *La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea. Problemas actuales*, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2018.
5. FERNÁNDEZ ARRIBAS, G. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M: “Los obstáculos de la regulación española sobre el impuesto de sucesiones y donaciones al ejercicio

⁶⁴ *Ibíd.* Pág. 31.

- de las libertades fundamentales de la Unión Europea”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, Año 18, número 49, 2014.
6. GARCÍA DE PABLOS, J.F: “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios”, *IEF*, número 20, 2009.
 7. HERRERA MOLINA, P: “Las enmiendas parlamentarias al Impuesto sobre Sucesiones siguen quebrantando el Derecho de la Unión Europea”, *ECJ Leading cases*, octubre 2014.
 8. LUCAS DURÁN, M. "Fiscalidad y libre circulación de capitales y pagos en el Derecho de la Unión Europea: análisis jurisprudencial." *Documentos de Trabajo uc-ciff-ielat* número 8, 2012.
 9. MORENO SOLDADO, S: “La inconstitucionalidad de la Ley de Sucesiones y Donaciones y su contrariedad con el Derecho y la jurisprudencia de la Unión Europea”, *Gabilex: Revista del Gabinete Jurídico de Castilla-La Mancha* número 13, 2018.
 10. RAMOS PRIETO J. (Dir.), MACARRO OSUNA. J.M., MARTÍN RODRÍGUEZ.J.M (Coord): “*La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea. Problemas actuales*”, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2018.
 11. SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E: “Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales”, *Quincena Fiscal* número 18, 2015.
 12. SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E: “La desigualdad de trato en la tributación de las sucesiones y donaciones en España y la Unión Europea”, *Revista Estudios Jurídicos* número 15, 2015.
 13. SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D: “Los límites europeos de la autonomía fiscal en España (comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto Comisión/España (c-127/12, eu: c: 2014:2130), sobre el régimen de tributación de los no residentes en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones)”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, Madrid, 2015.

6.2 Webgrafía

1. Agencia Tributaria Recogido de: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.fisterritorial/Inicio/_menu_/Fiscalidad_Autonomica/Regimen_Foral/Regimen_Foral.html (consultado el 07/01/2021).

2. Parlamento Europeo: “Libre circulación de capitales”. Ficha temática de la UE. Recogido de: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/39/libre-circulacion-de-capitales> (consultado el 30/12/2020).

3. HERRERA MOLINA, P: “Las enmiendas parlamentarias al Impuesto sobre Sucesiones siguen quebrantando el Derecho de la Unión Europea”, *ECJ Leading cases*, octubre 2014, Recogido de: <https://ecjleadingcases.wordpress.com/2014/10/06/las-enmiendas-parlamentarias-al-impuesto-sobre-sucesiones-siguen-quebrantando-el-derecho-de-la-union-europea/>.

