

La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

Aurora Ribes Ribes

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante

Breve resumen

El presente trabajo pretende poner de manifiesto el trato desigual al que se ven sometidos los no residentes en España con ocasión de su tributación en materia sucesoria, cuando se hallan en situación comparable a la de los residentes. Tomando como premisa la vigente regulación española en esta sede y, atendiendo asimismo a la reciente doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE), cuestionaremos la compatibilidad con el Derecho comunitario de la regulación española aplicable a los contribuyentes no residentes en esta órbita.

Abstract

This study is intended to emphasize the different tax treatment applied in the Inheritance tax to the non residents in Spain, in comparison with the residents, when both types of taxpayers are in a comparable situation. Taking into account the current Spanish legislation and the recent doctrine of the European Court of Justice (hereinafter, ECJ) on this matter, the author denounce the possible incompatibility of the Spanish regulation on successions applicable to the non residents -in an analogous hypothesis-, with the rights and freedoms envisaged by the European Law.

Palabras clave

Impuesto sobre sucesiones, no residentes, discriminación, situación comparable, jurisprudencia comunitaria en materia sucesoria.

Keywords

Inheritance tax, non residents, discrimination, comparable situations, doctrine of the European Court of Justice on inheritance tax matters.

Sumario¹

1. El impuesto sobre sucesiones español: puntos de conexión, alcance de la cesión y normativa aplicable.
2. La jurisprudencia del tribunal de justicia de las comunidades europeas en materia sucesoria: proyección sobre la normativa tributaria española.
 - 2.1.Sentencia de 11 de diciembre de 2003, Asunto C-364/01, Barbier.
 - 2.2.Sentencia de 23 de febrero de 2006, Asunto C-513/03, Van Hilten-van der Heijden.
 - 2.3.Sentencia de 25 de octubre de 2007, Asunto C-464/05, Geurts y Votgen.Sentencia de 17 de enero de 2008, Asunto C-256/06, Jäger.
 - 2.4.Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Asunto C-43/07, Arens-Sikken.
 - 2.5.Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Asunto C-11/07, Eckelkamp.
 - 2.6.Sentencia de 12 de febrero de 2009, Asunto C-67/08, Block.
3. Tratamiento desigual en materia sucesoria de los no residentes en España: posible vulneración del derecho comunitario.

1. El impuesto sobre sucesiones español: puntos de conexión, alcance de la cesión y normativa aplicable

Como es bien sabido, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) se halla regulado básicamente en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (en adelante, LISD) y en el Real Decreto 1929/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, RISD). Tras declarar el artículo 5 LISD como sujetos pasivos, a título de contribuyentes (personas físicas) tanto a los causahabientes en las adquisiciones *mortis causa*, como a los beneficiarios en los seguros de vida, se aprecia que el dato esencial en este punto no es sino la cualidad de residente o no en España del contribuyente, en la medida en que tal cualidad determinará su tributación por obligación personal o real. La presencia de esta condición conllevará igualmente, dentro de la obligación personal, la tributación en una u otra Comunidad Autónoma, lo que puede implicar diferencias de trato entre contribuyentes residentes en distintas Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA), en función de las mayores o menores deducciones y/o bonificaciones que cada territorio haya decidido introducir, como legítima asunción de las competencias normativas cedidas sobre el ISD por el Estado español a las CCAA, en virtud de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatutos de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante, Ley 22/2009).

De acuerdo con el artículo 6 LISD, la tributación por obligación personal comporta el sometimiento a gravamen de los residentes en España por la totalidad del incremento patrimonial obtenido *mortis causa*, siendo irrelevante la situación de los bienes o derechos que integran dicha adquisición gratuita. Por el contrario, a las personas físicas no residentes en territorio español se les exigirá el Impuesto por obligación

1 Comunicación presentada al XXVIII Congreso AEDAF. El presente trabajo se ha desarrollado en el marco del Proyecto de investigación "Derechos y garantías del contribuyente en situaciones de fiscalidad internacional y comunitaria" (DER2008-03473), financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación y cuyo investigador principal es el Dr. Luís Alfonso Martínez Giner.

real, esto es, por la adquisición de bienes y derechos que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas, o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en territorio español (artículo 7 LISD).

Por lo que respecta a su ámbito territorial, el ISD se exige —conforme al artículo 2 LISD— en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio económico vigentes en los Territorios históricos del País Vasco y la Comunidad foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno. Dos observaciones se imponen en este punto: 1. La primera consiste en reiterar que, con base en el artículo 48.1 de la Ley 22/2009, las CCAA podrán asumir competencias normativas sobre: “a. Reducciones de la base imponible. Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones *inter vivos*, como para las *mortis causa*, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate. Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que pueden acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla. Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, al tiempo de regular las reducciones aplicables, deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado. b) Tarifa del Impuesto. c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente. d) Deducciones y bonificaciones de la cuota. Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del Impuesto y no podrán imponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado”. En esta dirección, se ha de recordar también la cesión del 100% de la recaudación por este Impuesto a las CCAA, operada en virtud del artículo 32.1 de la Ley 22/2009, así como la delegación de la gestión y liquidación a las mismas por parte del Estado, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 48.2 de la Ley 22/2009.

2. En segundo lugar, conviene matizar que pese a existir tres Convenios para evitar la doble imposición internacional en este ámbito, suscritos por España con Grecia², Francia³ y Suecia⁴, la antigüedad de los mismos (nótese que son anteriores no sólo al Convenio modelo de la Organización de cooperación

2 Convenio celebrado el 6 de marzo de 1919, fijando reglas que se han de aplicar a las sucesiones de los españoles y de los griegos fallecidos en Grecia y en España, respectivamente.

3 Convenio entre España y Francia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta e impuestos sobre las herencias, firmado el 8 de enero de 1963 (BOE 7-enero-1964).

4 Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre las herencias, concluido el 25 de abril de 1963 (BOE 16-enero-1964).

Respecto a los contribuyentes por obligación real nunca será aplicable la normativa de las CCAA, imposibilidad ésta que generará una grave discriminación en los casos en los que los no residentes se hallen en una situación comparable a la de los residentes

y desarrollo económico de 1982 en materia sucesoria -en adelante, CM OCDE 1982-, sino incluso al “Proyecto de convenio para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre el patrimonio y las herencias” de 1966⁵ y su carácter obsoleto han conducido a su inaplicación práctica en la actualidad, mitigándose en todo caso las situaciones de doble imposición internacional planteadas a través de la medida unilateral prevista en el artículo 23 LISD.

Esta última precisión permite vislumbrar la importancia de la que son acreedores los postulados comunitarios en esta sede, atendida la ausencia de instrumentos convencionales

de índole internacional sobre la materia sucesoria. En este sentido, si bien es cierto que la fiscalidad directa constituye una competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que el propio TJCE ha condicionado dicho ejercicio a la no contravención de los principios (no discriminación) y libertades (restricción) del Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE), como seguidamente analizaremos con detalle.

Expuesto cuanto antecede, el interrogante suscitado consiste en dilucidar, ante un hecho imponible con elementos dispersos en territorios de diversos países (por ejemplo, un alemán residente en Holanda que hereda bienes sitos en España de un pariente español), cuándo se entiende producido éste en territorio español. A diferencia de otras legislaciones que adoptan como criterio el lugar de situación de los bienes, en la normativa española se prevén dos puntos de conexión, a saber: 1. A efectos internacionales (artículo 6 LISD): la residencia del contribuyente en España (determinándose dicha residencia habitual de acuerdo con lo establecido en las normas del Impuesto sobre la renta de las personas físicas -en adelante, LIRPF-); 2. A efectos internos (artículo 32.5 Ley 22/2009): el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo. Dicha residencia habitual en una determinada Comunidad Autónoma se determinará según las reglas previstas en la normativa del IRPF. No obstante ello, ha de tenerse en cuenta asimismo la norma antielusiva del artículo 28.1.1º.b) de la Ley 22/2009, de conformidad con la cual en algunos casos el punto de conexión para determinar la normativa de la Comunidad Autónoma que resulta aplicable será el territorio en el que el causante hubiera tenido su residencia habitual durante los cinco años anteriores, contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al del devengo. Se matiza, por último, que en el supuesto de que no sea posible determinar la normativa aplicable de acuerdo con este punto de conexión, se aplicará la del Estado.

Anticipándonos a lo que expondremos en líneas posteriores, cabe hacer notar que respecto a los contribuyentes por obligación real nunca será aplicable la normativa de las CCAA, imposibilidad ésta que

5 Sobre los Modelos de la OCDE en esta materia, véase: Sánchez Jiménez, M^a.Á.: “La doble imposición internacional en materia de sucesiones y donaciones”, Comares, Granada, 1991, pp.83 a 115.

generará una grave discriminación en los casos en los que los no residentes se hallen en una situación comparable a la de los residentes. Tal hipótesis vendrá propiciada por la concurrencia de dos elementos, cuales son: la misma alícuota aplicable a ambos y el hecho de que la totalidad o la mayor parte de los bienes se hallen en España. Incluso podríamos afirmar que, en determinados casos, tal comparabilidad se convertirá en identidad entre residentes y no residentes, no siendo por ello admisible el distinto trato fiscal dispensado.

2. La jurisprudencia del tribunal de justicia de las comunidades europeas en materia sucesoria: proyección sobre la normativa tributaria española.

En los últimos tiempos el TJCE se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre la aplicación de los impuestos sucesorios en los Estados miembros, a raíz de las cuestiones prejudiciales planteadas por éstos en torno a la interpretación de las distintas libertades contempladas y amparadas por el TUE, con el objetivo de conocer si las respectivas normativas nacionales resultaban o no compatibles con el Derecho comunitario.

Deviene conveniente, por ello, aproximarnos sucintamente a estos recientes pronunciamientos del Tribunal de Luxemburgo que ahondan en el significado que procede otorgar a los artículos 39 (libre circulación de trabajadores), 43 (libertad de establecimiento), 49 (libre prestación de servicios) y 56 (libre circulación de capitales) del TUE, y amplían en cierto sentido la interpretación del artículo 12 TUE, al prohibir cualquier tipo de discriminación no sólo por razón de la nacionalidad sino también atendiendo a la residencia. En definitiva, el TJCE refuerza mediante estas sentencias el mandato de neutralidad en materia fiscal respecto de los Estados miembros, proscribiendo las normas de Derecho interno que puedan implicar una restricción a las libertades mencionadas y culminar, por ende, en una discriminación del no residente que, sin embargo, se encuentra en una situación análoga a la del residente del Estado miembro en cuestión. Adviértase que, tratándose de situaciones comparables, el TJCE no suele admitir justificación alguna a dicha falta de neutralidad por parte de la legislación doméstica, siendo muy estricta la interpretación de dicha justificación.

2.1.Sentencia de 11 de diciembre de 2003, Asunto C-364/01, Barbier.

Los hechos analizados se suscitaron en el marco de un litigio⁶ entre los herederos del Sr. Barbier, residente en Bélgica, y el órgano inspector correspondiente de los Países Bajos. En particular, la controversia gira en torno a varios bienes inmuebles que el causante adquirió en los Países Bajos y a la posibilidad o no de deducir el valor de la obligación de entrega de los mismos a efectos de calcular la cuota tributaria a satisfacer posteriormente por los herederos del no residente⁷.

6 STJCE de 11 de diciembre de 2003, Asunto C-364/01, Herederos del Sr. Barbier contra Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen.

7 Véase el comentario sobre esta sentencia efectuado por: Herrera Molina, P.M.: "STJCE 11.12.2003, Herederos del Sr. Barbier, As. C-364/01: Libertad de movimientos de capitales e inversiones inmobiliarias: deudas deducibles en el impuesto que grava una transmisión mortis causa de un no residente", en: García Carretero, B.(Coord.): "Comentarios de jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Año 2003", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pp.269 y ss.

Conviene señalar que el Derecho neerlandés permite distinguir entre el derecho real sobre un bien inmueble y su propiedad denominada “económica”. En esta línea, el Sr. Barbier cedió la propiedad económica de los inmuebles citados a sociedades privadas neerlandesas controladas por él. Aunque el deudor hipotecario continuó siendo formalmente el Sr. Barbier, tales sociedades asumieron las deudas hipotecarias frente a la sociedad prestamista, mientras que el Sr. Barbier se comprometió a transmitirles el derecho real sobre los citados inmuebles.

Tras el fallecimiento del causante, el inspector adicionó a la herencia declarada el valor de la totalidad de los inmuebles, sin admitir ninguna deducción por lo que concierne a la obligación de entrega. Tal actuación se fundamentaba en el Derecho neerlandés en vigor, según el cual toda sucesión está sujeta a imposición, distinguiendo el artículo 1.1 de la Ley sobre las sucesiones de 28 de junio de 1956, dos gravámenes diferentes susceptibles de aplicarse en función de la residencia o no del causante en el momento de su fallecimiento en los Países Bajos. Concretamente, tratándose de un residente se exigirá el Impuesto sobre sucesiones sobre el valor de la totalidad de los bienes transmitidos. En cambio, se aplicará el Impuesto sobre transmisiones a título gratuito en función del valor de los bienes o derechos situados en los Países Bajos, que se obtengan por herencia como consecuencia del fallecimiento de una persona que no residía en este Estado miembro.

El supuesto que nos ocupa, atinente a la interpretación del artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre el patrimonio de 16 de diciembre de 1964, en virtud de la cual a estos efectos sólo se permite la deducción de deudas garantizadas con una hipoteca sobre un bien inmueble sito en los Países Bajos, fue ya objeto de examen por parte del Hoge Raad der Nederlanden que, al hilo de su Sentencia de 5 de diciembre de 1962, declaró que si el causante no residente todavía era propietario del inmueble en la fecha de su fallecimiento, estaba obligado a declararlo como bien interior, aun cuando con anterioridad hubiera transmitido la propiedad económica inherente a ese bien a un tercero. De ahí se colige, en opinión de los servicios de la inspección de los Países Bajos que, en la hipótesis de la sucesión de un no residente en este Estado, la obligación de entrega de un bien inmueble situado en el mismo no forma parte de las deudas interiores en el sentido del artículo 13 antes citado y, debido a ello, no puede deducirse de la base imponible del impuesto aplicable. Sin embargo, si el causante hubiera residido en los Países Bajos, dicha obligación sí hubiera podido ser deducida, al devengarse en este caso el Impuesto sobre sucesiones por la totalidad del activo y del pasivo de la herencia.

Desestimado por la Inspección el recurso presentado por los herederos, éstos apelaron ante el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, alegando que dicha legislación nacional era contraria al Derecho comunitario. A la vista de las circunstancias, el órgano judicial interno decidió suspender el procedimiento y plantear cuestión prejudicial ante el TJCE. Destacamos en este punto las primeras palabras del Alto Tribunal, dirigidas a recordar que si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos no pueden ejercerla de modo arbitrario e incondicionado sino que, antes al contrario, deben respetar en todo caso el Derecho comunitario. Seguidamente, el TJCE constata que las inversiones inmobiliarias realizadas en territorio neerlandés por el causante constituyen “movimientos de capitales” en el sentido del artículo 1.1 de la Directiva 88/361/CEE, del Consejo, de 24 de junio de 1988 (en adelante, Directiva 88/361), al tiempo que matiza que el disfrute de los derechos concedidos por la citada Directiva no está supeditado a la existencia de otros elementos transfronterizos. Es decir, basta que una disposición nacional restrinja los movimientos de capitales de un inversor, nacional de un Estado miembro, en función de su residencia, para que el artículo 1.1 de la citada Directiva proyecte su virtualidad.

A mayor abundamiento, el Alto Tribunal subraya que una norma interna como la del asunto principal, que determina el valor de un bien inmueble con vistas a la fijación de la cuota tributaria pertinente por herencia, puede efectivamente disuadir de la compra de bienes inmuebles situados en el Estado miembro a los residentes en otros países y, adicionalmente, provoca una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquel en el que se hallan enclavados los bienes y que está en una situación idéntica a la del Sr. Barbier. En otros términos, se concluye que la disposición nacional examinada restringe los movimientos de capitales.

La normativa española actual en esta sede no prevé diferencia alguna por lo que a este extremo concierne entre causantes residentes y no residentes en territorio español y, lo que es más importante, no parece que dicha distinción pueda introducirse a corto plazo

En contraste con el razonamiento del Alto Tribunal, el Gobierno neerlandés sostiene diversas argumentaciones a favor de la diferencia de trato entre contribuyentes residentes y no residentes. Alega, en primer lugar, que no asistimos en el presente caso a un trato desigual de situaciones comparables, toda vez que de acuerdo con el Derecho fiscal internacional, las obligaciones reales son competencia del Estado de situación del bien, mientras que las obligaciones personales -como la obligación de entrega que nos ocupa- deben ser tomadas en consideración por el Estado de residencia. Discrepa de ello el órgano jurisdiccional remitente, a cuyo juicio tal principio de reparto no existe, dadas las notables diferencias entre los regímenes jurídicos de los Estados miembros y las líneas conceptuales en el ámbito de la fiscalidad en materia de propiedad real. Asimismo, alude a que sólo un convenio bilateral -inexistente entre los Países Bajos y Bélgica- podría regular las consecuencias de estas divergencias. Sea como fuere, lo que interesa clarificar es que la determinación del valor del patrimonio de una persona residente en los Países Bajos en el momento de su fallecimiento, en circunstancias como las presentes en el asunto principal, no opera según una distinción estricta entre derechos *in rem* y derechos *in personam*; antes bien, la obligación de entrega se tiene en cuenta exclusivamente a efectos de deducción, de tal manera que el derecho real que pertenece al patrimonio del causante se valora en una suma igual a cero.

En otro orden de cuestiones, respecto al razonamiento del gobierno neerlandés según el cual el hecho de que la venta de la propiedad económica de los indicados inmuebles con la fiscalidad de eludir o aplazar el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, debe privar a los herederos de la protección del Derecho comunitario, el TJCE se encarga de puntualizar que un nacional comunitario no puede ser privado de la posibilidad de invocar las disposiciones del TUE, simplemente por sacar provecho de las ventajas fiscales ofrecidas legalmente por la normativa vigente en un Estado miembro distinto del de su residencia.

Concluyendo, pues, que el Gobierno neerlandés no ha aportado ninguna justificación válida de la diferencia de trato por razón de la residencia operada por su legislación fiscal en el presente asunto, el TJCE declara la disconformidad con el Derecho comunitario de la norma nacional estudiada, en base a la injustificada discriminación y violación de la libertad de circulación de capitales que, en situaciones

análogas, se introduce entre residentes y no residentes en los Países Bajos, al conferirse un trato tributario más gravoso a estos últimos.

Llegados a este punto, procede que nos preguntemos acerca de la eventual proyección de este pronunciamiento del TJCE sobre el caso español. ¿Se encuentra el Derecho interno español sobre el gravamen sucesorio en el mismo plano que la norma neerlandesa declarada no acorde con lo dispuesto en el TUE y, por consiguiente, debe modificarse y adaptarse a la interpretación emanada del Tribunal de Luxemburgo? La respuesta a este respecto ha de ser negativa, pues las normas de valoración pertinentes, artículos 9 y 18 LISD, no establecen diferencias en función del lugar de la residencia del causante. Concretamente, el artículo 9 LISD señala que la base imponible del Impuesto en las transmisiones *mortis causa* estará constituida por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorados por las cargas que sean deducibles. En definitiva, la normativa española actual en esta sede no prevé diferencia alguna por lo que a este extremo concierne entre causantes residentes y no residentes en territorio español y, lo que es más importante, no parece que dicha distinción pueda introducirse a corto plazo, bien entendido que no constituye ésta una materia cuya regulación normativa se halle cedida a las CCAA.

2.2. Sentencia de 23 de febrero de 2006, Asunto C-513/03, Van Hilten-van der Heijden.

Especial interés presenta este pronunciamiento⁸ del TJCE, en respuesta a la cuestión prejudicial formulada por el órgano judicial interno en el marco del litigio entre los herederos de la Sra. Van Hilten- van der Heijden y la Inspección tributaria neerlandesa, relativo al Impuesto sucesorio recaudado por los Países Bajos sobre la herencia de la causante⁹. El *quid* de la cuestión se polariza en torno al artículo 3.1 de la Ley neerlandesa sobre las sucesiones de 28 de junio de 1956, según el cual “se considerará que el neerlandés que residió en los Países Bajos y que falleció o hizo una donación en los diez años siguientes al abandono de su domicilio en el país, residía en los Países Bajos cuando falleció o hizo dicha donación”. Por otra parte, resulta asimismo aplicable al caso el Convenio de 1951 entre la Confederación suiza (Estado de residencia de la causante en el momento de su fallecimiento) y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre sucesiones. No obstante lo dispuesto en su artículo 3.1, que determina la exclusiva aplicación del impuesto sucesorio sobre los bienes que no tengan el carácter de inmuebles por parte del Estado de última residencia del causante, los Estados contratantes emitieron una declaración con ocasión de la firma del Convenio, en virtud de la cual a pesar de lo señalado en el artículo 3 mencionado, “el Estado cuya nacionalidad poseía el causante en el momento de su fallecimiento podrá

8 STJCE de 23 de febrero de 2006, Asunto C-513/03, Herederos de M.E.A. van Hilten-van der Heijden contra Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen.

9 La presente sentencia ha sido objeto de numerosos comentarios doctrinales, entre otros: Weber, D.: “Pending cases filed by Duth Courts II: The Van Hilten – van der Heijden case, ECJ: recent developments in direct taxation”, Ed. Linde-Wien, 2006, pp.261-276; Mariatte, F.: “Droits de succession et restriction aux mouvements de capitaux”, Europe 2006 Avril Comm. n° 108, pp.11-12; Van den Broek, J.J. y Wildeboer, M.R.: “European Court of Justice permits inheritance tax based on nationality in Van Hilten – van der Heijden”, en Bulletin for International Fiscal Documentation vol.61, n° 5, 2007, pp.214-219; Alonso Murillo, F.: “Libre circulación de capitales e Impuesto sobre sucesiones: Sentencia Van Hilten – van der Heijden”, en Revista Noticias de la Unión Europea n° 269, 2007, pp.55-74.

recaudar el Impuesto sobre sucesiones como si el causante hubiera tenido también en ese momento su domicilio en dicho Estado, siempre que el causante hubiese estado efectivamente domiciliado en éste en los diez años anteriores y hubiera tenido la nacionalidad de ese Estado en el momento en que trasladó su domicilio; en este supuesto, de la parte del impuesto que este Estado no habría recaudado si el causante no hubiera sido nacional del mismo cuando trasladó su domicilio o cuando falleció, se deducirá el impuesto exigible, en razón del domicilio, en el otro Estado”.

Ante la controversia suscitada entre los herederos de la Sra. Van Hilten – van der Heijden y la Administración neerlandesa y las dudas acerca de la conformidad o no al Derecho comunitario del artículo 3.1 de la Ley neerlandesa sobre las sucesiones, el órgano jurisdiccional interno decidió preguntar al TJCE, mediante cuestión prejudicial planteada con arreglo al artículo 234 TUE, si dicho precepto suponía o no una restricción permitida por el

Derecho comunitario en vigor. Así las cosas, procede analizar si el artículo 73 B (actualmente, artículo 56.1 TUE) debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro, en base a la cual la sucesión de un nacional de ese Estado miembro, fallecido dentro de los diez años posteriores al traslado de su domicilio de dicho Estado al extranjero, está sujeto a tributación como si el causante hubiera continuado residiendo en ese mismo Estado miembro, sin perjuicio de la posibilidad de deducir las cuotas del Impuesto sobre sucesiones recaudadas por otros Estados.

Planteada la cuestión prejudicial en estos términos, el TJCE empieza por dilucidar si las sucesiones constituyen o no movimientos de capitales en el sentido del artículo 73 B ya citado. Tras razonar que sí presentan esta naturaleza, salvo en los casos en que todos los bienes a que se refieran se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro, atendida su inclusión en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, titulada “Movimientos de capitales de carácter personal”, el Alto Tribunal aborda el estudio de si una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal se erige o no en una restricción a los movimientos de capitales. Altamente ilustrativos se reputan, a estos efectos, los párrafos 44 a 46 de la sentencia, a lo largo de los cuales el TJCE expone sus razonamientos y el significado que alberga el artículo 73 B TUE para concluir, a la postre, la inexistencia de vulneración alguna de este artículo mediante la ficción jurídica prevista en la norma neerlandesa. Subraya el TJCE que las medidas prohibidas por el citado precepto, por restringir los movimientos de capitales, incluyen las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado de invertir en otros países o incluso, en un supuesto sucesorio, las que provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto

El TJCE recuerda que
al no existir medidas
armonizadoras de
índole comunitaria,
tales diferencias derivan
de la competencia
atribuida a los Estados
miembros para fijar, de
modo convencional o
bien unilateralmente, los
criterios de reparto de
su poder tributario, por
todo lo cual no puede
considerarse que dichas
diferencias constituyan
discriminaciones
prohibidas por el artículo
73 B TUE

de aquél en el que se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de los citados bienes.

De ello cabe colegir que la normativa nacional objeto de análisis no supone una restricción a los movimientos de capitales en la medida en que, al prever el mismo régimen impositivo en esta sede para los nacionales que hayan trasladado su domicilio al extranjero y para los que hayan permanecido en el Estado miembro de que se trata, tal normativa no puede disuadir a los primeros de realizar inversiones en ese Estado desde el territorio de otro, ni a los segundos de invertir en otro Estado desde el citado Estado miembro, ni, independientemente del lugar donde se encuentren los bienes afectados, puede tampoco disminuir el valor de la herencia de un nacional que haya trasladado su domicilio al extranjero. Téngase en cuenta que, al tratarse de una normativa sólo aplicable a los nacionales del Estado miembro en cuestión, la misma no es susceptible de representar una restricción a los movimientos de capitales de los nacionales de otros Estados miembros.

En cuanto a la diferencia de trato derivada de la norma neerlandesa entre los residentes que son nacionales del Estado en cuestión y los que son nacionales de otros Estados miembros, el TJCE recuerda que al no existir medidas armonizadoras de índole comunitaria, tales diferencias derivan de la competencia atribuida a los Estados miembros para fijar, de modo convencional o bien unilateralmente, los criterios de reparto de su poder tributario, por todo lo cual no puede considerarse que dichas diferencias constituyan discriminaciones prohibidas por el artículo 73 B TUE. De hecho, la norma interna cuya conformidad con el Derecho comunitario se discute coincide con los Comentarios al CM OCDE 1982, de donde se desprende que este tipo de cláusulas se orienta a prevenir la evasión fiscal consistente en el traslado del domicilio de un nacional de un Estado miembro, en previsión de su fallecimiento, al territorio de otro Estado en cuyo seno la tributación sucesoria sea más favorable. En esta dirección, se añade en los Comentarios que la doble imposición se evita mediante un sistema de deducción de cuotas impositivas y que, como dicha prevención sólo se justifica si el fallecimiento se produce poco tiempo después del traslado del domicilio, el plazo máximo autorizado es de diez años.

2.3. Sentencia de 25 de octubre de 2007, Asunto C-464/05, Geurts y Votgen.

El TJCE se pronuncia en este caso¹⁰ sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario de una normativa fiscal en materia sucesoria, que impone como requisito a las empresas familiares para poder beneficiarse de la exención, el empleo de un determinado número de trabajadores en una zona del Estado miembro de que se trate.

La problemática se genera a raíz del fallecimiento del Sr. J. Votgen, de nacionalidad neerlandesa, en la Región belga de Flandes, donde había residido al menos durante los cinco años anteriores, y la aplicación del artículo 60.bis del Código del Impuesto sobre sucesiones flamenco a su sucesión. Conforme al citado precepto se exonera del impuesto sucesorio el valor neto de los activos invertidos a título profesional por el difunto o su cónyuge en una empresa familiar, así como las participaciones en una sociedad familiar o los créditos contra una sociedad de este tipo, siempre que al menos el 50% de la empresa

10 STJCE de 25 de octubre de 2007, Asunto C-464/05, Maria Geurts y Dennis Votgen contra Administratie van de BTW, registratie en domeinen, Belgische Staat.

o de las participaciones en la sociedad hayan pertenecido al difunto y/o a su cónyuge ininterrumpidamente durante los tres años anteriores al fallecimiento. Ahora bien, el disfrute de la exención, de acuerdo con el apartado 5 de este artículo, queda condicionado a que la empresa empleara como mínimo a cinco trabajadores en la Región flamenca durante los tres años anteriores al fallecimiento.

No podemos sino declarar la conformidad de nuestra regulación sucesoria en este extremo a lo declarado por el TJCE

La Administración Tributaria belga denegó a los herederos del Sr. Votgen la exención indicada, toda vez que durante el lapso temporal exigido las sociedades del causante emplearon de manera ininterrumpida a 27 trabajadores, pero no en Flandes, sino en los Países Bajos, incumpléndose de este modo el presupuesto condicionante de la exención. Recurrida la liquidación resultante por los herederos, el órgano judicial interno formuló una cuestión prejudicial ante el TJCE a fin de conocer si los artículos 43 y 56 TUE se oponen a una normativa nacional como la comentada, que excluye de la exención del Impuesto sobre sucesiones a las empresas familiares que empleen durante los tres años anteriores a la fecha de fallecimiento del causante a menos de cinco trabajadores en otro Estado miembro, concediendo empero la exención cuando dichos empleos se llevan a cabo en una región de su territorio.

Como es evidente, la norma reseñada trata de forma diferente a los herederos de una empresa familiar, en función de que la misma proporcione empleo a trabajadores en ese mismo Estado miembro o en otro. Se ha de recordar que, en materia de libertad de establecimiento, según la jurisprudencia del TJCE, las normas de igualdad de trato no sólo prohíben las discriminaciones patentes por razón de la nacionalidad o del domicilio social por lo que se refiere a las sociedades, sino también cualquier forma encubierta de discriminación que, aplicando otros criterios de distinción (por ejemplo: el empleo de trabajadores en el Estado miembro en cuestión y no en otro lugar) produzca, en la práctica, idéntico resultado.

En este sentido, teniendo en cuenta que la norma estudiada impone un requisito que, de manera innegable, puede ser cumplido con mayor facilidad por una sociedad ya establecida en dicho Estado miembro, cabe afirmar que la misma produce, para conceder una ventaja fiscal, una discriminación indirecta entre los sujetos pasivos que puede sin duda obstaculizar el ejercicio de la libertad de establecimiento de éstos a la luz de lo dispuesto en el artículo 43 TUE. Con todo, tal discriminación podría sin embargo admitirse en la hipótesis de que se acreditara, bien la consecución a través de la misma de un objetivo legítimo compatible con el TUE, o bien que se halla justificada por razones imperiosas de interés general. A falta de una justificación válida por parte del Gobierno belga, el TJCE concluye la oposición del artículo 43 TUE a una normativa interna como la aludida.

Extrapolando los efectos de este pronunciamiento a la realidad sucesoria española, comprobamos que en principio la normativa tributaria al respecto en nuestro país resulta conforme a la interpretación del artículo 43 TUE emanada del Alto Tribunal, toda vez que las reducciones sobre la base imponible por transmisión de empresa familiar previstas en el artículo 20.2.c) LISD son aplicables tanto a los contribuyentes residentes como a los no residentes en virtud del artículo 20.4 LISD y, por lo que afecta al caso cuyo análisis nos ocupa, ninguna condición atinente a los trabajadores o a su lugar efectivo de empleo se diseña en esta norma, a efectos de otorgar dicha ventaja fiscal sólo en algunos casos. En consecuencia, no podemos

sino declarar la conformidad de nuestra regulación sucesoria en este extremo a lo declarado por el TJCE, si bien no cabe olvidar que la presente reducción a favor de las empresas familiares por razón de su transmisión es susceptible de ser regulada por la Comunidad Autónoma donde tuviera su última residencia el causante, por lo que se impone necesariamente la obligación de que éstas no introduzcan en el ejercicio de su competencia normativa sobre este aspecto, factores que conlleven una discriminación y puedan conculcar, como en el supuesto analizado, la libertad de establecimiento de la que son acreedores los ciudadanos de la UE.

2.4. Sentencia de 17 de enero de 2008, Asunto C-256/06, Jäger.

Con ocasión del presente asunto, el Bundesfinanzhof pregunta al TJCE sobre la conformidad a los artículos 73.B, apartado 1 y 73.D (en la actualidad, artículos 56.1 y 58 TUE), de la normativa alemana relativa al Impuesto sobre sucesiones¹¹, aplicable sobre una herencia integrada por bienes sitos en Alemania y por un bien agrícola y forestal situado en Francia. Descendiendo a los hechos, el Sr. Jäger -residente en Francia y único heredero de su madre, cuya última residencia se encontraba en Alemania- recurrió la liquidación del impuesto sucesorio efectuado por la Administración Tributaria germana¹². Tras agotar sin éxito las sucesivas instancias, planteó recurso de casación ante el Bundesfinanzhof, sosteniendo que la diferenciación articulada por el Derecho alemán tanto en la valoración de los bienes como en la inaplicación de la exención atendiendo exclusivamente al lugar donde radican los bienes objeto de la herencia, se reputa cuestionable, cuando menos, a la luz de la STJCE de 11 de diciembre de 2003 -Barbier-, ya analizada.

En concreto, las disposiciones alemanas tendentes al cálculo del Impuesto sobre sucesiones en relación con una herencia formada por bienes enclavados en Alemania y por una finca, explotada con fines agrícolas y forestales, y situada en el territorio de otro Estado miembro (Francia), establecían lo siguiente: - Con respecto a su valoración, el bien sito en Francia se tomará en consideración por su valor venal mientras que, a un bien idéntico situado en Alemania se le aplicará un procedimiento especial de valoración cuyos resultados sólo corresponden, como media, al 10% de ese valor venal; - Por otra parte, reserva a los bienes agrícolas y forestales situados en el territorio nacional la aplicación de una exoneración fiscal, así como la consideración de su valor residual únicamente en el 60% de su importe.

El Alto Tribunal se dirige a precisar, con carácter preliminar, dos aspectos que aunque reiteradamente presentes en su ya consolidada jurisprudencia en esta sede, no por ello se vuelven intrascendentes, cuales

11 Conviene recordar que el ISD ha sido objeto de sendas declaraciones de inconstitucionalidad por parte del Tribunal Constitucional tanto en Alemania como en Austria. Las reglas de valoración de los bienes del caudal relicto a efectos de su inclusión en la base imponible motivaron, en ambos casos, dichas declaraciones de inconstitucionalidad (atentaban contra el principio de igualdad). Con todo, la reacción de los respectivos legisladores nacionales ha sido diversa: mientras en Austria se ha derogado el ISD con efectos a partir del 31 de julio de 2008; en Alemania, por el contrario, se ha acometido la modificación de las normas declaradas inconstitucionales, si bien, a la vista de la medida austriaca, se ha denunciado el Convenio de doble imposición con Austria en esta materia, no encontrándose ya vigente en la actualidad. Véase, de manera más pormenorizada: Knörzer, P., Perdelwitz, A. y Schneider, N.: "Inheritance Tax – Quo vadis?", en *European Taxation* vol.48, nº 6, 2008, pp.291 a 298.

12 STJCE de 17 de enero de 2008, Asunto C-256/06, Theodor Jäger contra Finanzamt Kusel-Landstuhl.

son: 1. El recordatorio de que los Estados miembros ostentan competencia sobre la fiscalidad directa, pero deben ejercerla con respeto a los postulados del Derecho comunitario; 2. La inclusión de las sucesiones, como transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, en el concepto de “movimientos de capitales” (artículo 73.B TUE), salvo cuando sus elementos constitutivos se hallen situados en el interior de un solo Estado miembro. En este sentido, resulta obvio que una situación en la que una persona residente en Alemania deja en herencia a otra, residente en Francia, bienes radicados en estos dos Estados miembros, no constituye una situación puramente interna, pese a que dichos bienes sean objeto de liquidación conjunta a través del impuesto sucesorio germano.

La mayoría de las CCAA han establecido reducciones propias, más elevadas que las estatales, si bien exigiendo la radicación del negocio o empresa en el territorio de la Comunidad en cuestión

La pregunta a formular, por consiguiente, se polariza en torno a la posible justificación de una normativa como la aludida, en virtud de la cual se somete a tributación más gravosa en Alemania a las herencias que comprendan los bienes situados en otro Estado miembro, en comparación con las sucesiones en las que todos los bienes se encuentran situados en territorio alemán. Tal regulación interna, que de modo incuestionable restringe los movimientos de capitales podría, sin embargo, admitirse, en el caso de aplicarse a una situación no comparable, o bien si existiera alguna razón susceptible de erigirse en justificación válida de dicha restricción. Examina el TJCE esta doble posibilidad, comprobando, de un lado, la ausencia de situaciones que no son objetivamente comparables, bien entendido que, de acuerdo con la normativa en cuestión, el cálculo del Impuesto sobre sucesiones se halla directamente relacionado con el valor de los bienes incluidos en la herencia. No existe, por tanto, ninguna diferencia de situación que pueda justificar un trato fiscal desigual entre la cuota del impuesto sucesorio por un bien sito en territorio nacional y la adeudada por otro bien radicado en un Estado miembro distinto. De otro lado, los razonamientos esgrimidos tanto por el Finanzamt como por el Gobierno alemán, a efectos de probar que dicha normativa interna se halla justificada por “razones imperiosas de interés general” resultan asimismo descartadas por el Alto Tribunal, en la medida en que no revisten la entidad suficiente como para legitimar una medida de este tipo, consistente en la denegación de una valoración favorable, así como de otras ventajas tributarias de las que sí se benefician, no obstante, quienes heredan bienes situados exclusivamente en territorio alemán.

La declaración de contraria al Derecho comunitario de la normativa germana examinada, como consecuencia de la restricción operada en la libertad de circulación de capitales a causa de la exigencia de un impuesto sucesorio más elevado en situaciones objetivamente comparables y sin que existan “razones imperiosas de interés general” que la autoricen, debe hacernos reflexionar sobre la situación española en materia sucesoria, tanto en su conjunto, como en lo que afecta directamente a los beneficios fiscales que sobre las explotaciones agrícolas y forestales pueden diseñar las CCAA en nuestro país.

En esta línea, no presentan trascendencia desde la óptica comunitaria los supuestos de reducción de la base imponible cuando los bienes se ubiquen fuera de la Comunidad Autónoma, pero dentro del

La aplicabilidad de la libre
circulación de capitales en
el ámbito de la fiscalidad
sucesoria ha sido ya
reiterada en distintas
ocasiones por parte del
TJCE

territorio español, por tratarse de una cuestión de Derecho interno; pero sí aquellos casos en los que las CCAA establecen diferencias de trato fiscal en función de la ubicación de los bienes y algunos contribuyentes no puedan beneficiarse de tales reducciones por hallarse sus bienes o explotaciones radicados en otros Estados miembros.

Descendiendo a la práctica, es sabido que en ejercicio de sus facultades normativas las CCAA han ido incrementando las reducciones

de la base imponible previstas con carácter general, o adoptando nuevas reducciones que, dado que afectan a inmuebles o actividades empresariales, se han condicionado a la situación de dichos bienes o actividades en el territorio de la Comunidad Autónoma respectiva. Así, entre otros, pueden citarse los siguientes ejemplos relativos a las adquisiciones *mortis causa*: 1. Beneficios fiscales relacionados con la transmisión de la vivienda habitual. Cataluña, Andalucía, Asturias, Cantabria, La Rioja, Canarias, Extremadura, Baleares y Madrid han aumentado la reducción prevista con carácter general; mientras que Canarias y Extremadura han incorporado, asimismo, nuevas reducciones con requisitos adicionales. 2. Beneficios fiscales relacionados con la transmisión de la empresa familiar. La mayoría de las CCAA han establecido reducciones propias, más elevadas que las estatales, si bien exigiendo la radicación del negocio o empresa en el territorio de la Comunidad en cuestión. En este sentido, Galicia, Andalucía, Asturias, La Rioja, Murcia, Comunidad Valenciana, Canarias, Extremadura y Castilla y León han regulado reducciones propias, mientras que Cataluña, Cantabria, Aragón, Baleares y Madrid han mejorado la reducción contemplada con carácter general. 3. Beneficios fiscales relacionados con la transmisión de explotaciones agrícolas, forestales o rurales¹³. Galicia, Cataluña, La Rioja, Comunidad Valenciana y Castilla y León han diseñado una reducción propia.

La diferencia de tratamiento que introduce la normativa autonómica, caracterizada por un gravamen más favorable para las empresas o explotaciones que se encuentren en la propia Comunidad Autónoma en comparación con las radicadas en otros Estados miembros, implica a nuestro juicio una restricción a la libre circulación de capitales carente de toda justificación¹⁴. Por consiguiente, los legisladores autonómicos deberían, cuanto menos, prestar especial atención a los postulados del Derecho comunitario en esta materia e introducir las modificaciones oportunas, a riesgo en caso

13 A su vez, Galicia, La Rioja y la Comunidad Valenciana han previsto también reducciones para el gravamen de las transmisiones *inter vivos* de la empresa familiar o de explotaciones agrícolas, forestales o rurales, situadas en el territorio de dicha Comunidad Autónoma.

14 Al igual que López Díaz, estimamos que la autonomía financiera -una vez descartados los argumentos de la función social, coherencia fiscal o de las dificultades prácticas para aplicar idénticos regímenes- frecuentemente utilizada a nivel interno para justificar la diferente tributación en las diversas CCAA, no puede admitirse como causa justificativa, desde la perspectiva comunitaria, de las restricciones a la libre circulación que de tales medidas puedan generarse. López Díaz, A.: "La amenaza del Derecho comunitario para ciertas deducciones autonómicas en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones", en *Quincena Fiscal* nº 9, 2009, p.74.

contrario de que dichas normativas autonómicas sean declaradas contrarias al artículo 56.1 TUE, a la vista de cómo ha sido interpretado por el TJCE.

2.5.Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Asunto C-43/07, Arens-Sikken.

Inciendo de nuevo en la interpretación del artículo 56.1 TUE, el TJCE declara a través del presente pronunciamiento¹⁵ la incompatibilidad con la libertad de circulación de capitales, de una normativa nacional que, a efectos de los Impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito, no reconoce la deducción de las deudas por el excedente de adjudicación resultante de una partición si el causante residía en el momento de su fallecimiento en un Estado miembro distinto al de localización del inmueble¹⁶.

El litigio que da origen a la cuestión prejudicial se entabló entre la Sra. Arens-Sikken, viuda de un nacional neerlandés fallecido en Italia, y el Secretario de Estado de Hacienda de los Países Bajos, en relación con la liquidación del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito sobre el bien inmueble que el causante poseía en este último país. Como se ha reseñado con anterioridad, de acuerdo con el Derecho neerlandés toda sucesión está sujeta a imposición, exigiéndose el Impuesto sobre sucesiones sobre el valor total de los bienes transmitidos cuando la última residencia del causante se encontrara en los Países Bajos; o bien el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito en función del valor de los bienes inmuebles situados en los Países Bajos si el causante no residía en dicho territorio en la fecha de su fallecimiento.

En particular, la norma neerlandesa objeto de la controversia señala que siendo aplicable el régimen neerlandés del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito, no es posible deducir por parte de la interesada las deudas derivadas de un exceso de adjudicación con vistas a determinar la base imponible. En contraste, si el causante hubiera residido en los Países Bajos en el momento de su fallecimiento, dicha deducción hubiera sido perfectamente aplicable. Parece evidente que, pese a no provocar una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquél en el que se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de tales bienes, dado que el valor imponible del bien inmueble continúa siendo el mismo independientemente de que se admitan o no deducciones, lo cierto es que respecto al método de cálculo para determinar el Impuesto sí se establece una distinción según que el causante residiera o no en los Países Bajos, de forma que, teniendo en cuenta el carácter progresivo de los tramos impositivos, dicha normativa podría redundar en el gravamen más elevado de la sucesión de un no residente.

Verificada, pues, la transgresión del Derecho comunitario en este extremo, por violación de la libertad de circulación de capitales, procede examinar si tal medida resulta admisible bien por tratarse de situaciones que no son objetivamente comparables, o bien por hallarse justificada por razones imperiosas de interés general. En principio, puede afirmarse que no concurre la primera opción, puesto que la situación de la heredera del

15 STJCE de 11 de septiembre de 2008, Asunto C-43/07, D.M.M.A. Arens-Sikken y Staatssecretaris van Financiën.

16 Véanse, entre otros, los siguientes comentarios de los autores sobre este tema: O'Shea, T.: "Dutch inheritance tax rules incompatible with EU law, ECJ says", en *Tax Notes International* vol.52, n° 1, 2008, pp.20-23; Kauff-Gazin, F.: "Libre circulation et droits de mutation", *Europe* 2008 Novembre Comm. n° 369, p.32.

causante es comparable a la de cualquier otro heredero a quien se atribuya *mortis causa* un bien inmueble sito en los Países Bajos, siendo el causante residente en dicho Estado. Carácter significativo presenta, en este orden de cosas, el parágrafo 57 de la referida sentencia, donde el TJCE declara que “cuando una normativa nacional coloca en el mismo plano, a efectos de la tributación de un bien inmueble adquirido por herencia y situado en el Estado miembro en cuestión, a los herederos de una persona que tuviera la condición de residente en el momento de su fallecimiento y a los herederos de otra persona que en ese mismo momento tuviera la condición de no residente, tal normativa no puede, sin crear discriminaciones, tratar de manera diferente, en el marco del mismo tributo, a esas dos categorías de herederos por lo que respecta a la deducibilidad de las cargas que recaen sobre dicho bien inmueble (...)”. Por otra parte, tampoco el Gobierno neerlandés ha aducido justificación alguna de que la citada normativa encuentre su fundamento en razones imperiosas de interés general”, por todo lo cual el TJCE procede a declarar su carácter contrario a los artículos 73.B y 73.D TUE.

En último término, el Alto Tribunal se pronuncia sobre la influencia que un convenio de doble imposición internacional en este ámbito con previsión de un crédito de impuesto podría tener en la solución otorgada, no obstante la ausencia de un tratado internacional de esta índole entre los Estados implicados en el presente conflicto. Las palabras del TJCE son diáfanos y tajantes en este punto, al matizar que el Estado miembro de situación del inmueble no puede, a fin de justificar una restricción a la libre circulación de capitales resultante de su normativa, invocar la posibilidad (ajena a su voluntad) de que otro Estado miembro -el Estado de última residencia del causante- conceda un crédito fiscal que pueda compensar, en todo o en parte, el perjuicio sufrido por los herederos del causante como resultado de no tener en cuenta el primer Estado, a efectos de la liquidación del impuesto en cuestión, las deudas por el exceso de adjudicación derivada de la partición hecha por el testador. Se corrobora, en consecuencia, la existencia de una normativa interna restrictiva de la libertad de circulación de capitales, toda vez que un Estado miembro no puede alegar la existencia de una ventaja otorgada de manera unilateral por otro Estado miembro, para eludir las obligaciones de respeto a las libertades comunitarias que le incumben en virtud del TUE.

Resulta conveniente analizar si la situación existente en Alemania en este punto es extrapolable o presenta alguna similitud con la normativa española, debiendo entonces modificarse también esta última en concordancia con lo declarado por el TJCE. Observamos, sin embargo, que no se prevé diferencia alguna en función del lugar de residencia del causante ni en las normas que versan sobre las deudas deducibles (artículo 13 LISD), ni en las atinentes a la partición y excesos de adjudicación (artículo 27 LISD), en base a lo cual podemos concluir que la normativa española en este extremo se reputa acorde con lo dispuesto en el artículo 56.1 TUE, tal y como han sido interpretados por el TJCE. Adicionalmente, cabe señalar que sobre estos aspectos no se han cedido competencias normativas a las CCAA, lo que minimiza los posibles cambios normativos en esta órbita y garantiza, por ende, una mayor estabilidad y adecuación de la normativa española vigente a lo previsto en el TUE.

2.6. Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Asunto C-11/07, Eckelkamp.

En coherencia con lo manifestado en sus anteriores pronunciamientos sobre la materia, el TJCE declara contraria a la libre circulación de capitales la normativa de un Estado miembro¹⁷ que, en el ámbito sucesorio,

17 STJCE de 11 de septiembre de 2008, Asunto C-11/07, Hans Eckelkamp, Natalie Eckelkamp, Monica Eckelkamp, Saskia Eckelkamp, Thomas Eckelkamp, Jessica Eckelkamp, Joris Eckelkamp y Belgische Staat.

permite deducir del valor de un bien inmueble las cargas hipotecarias que lo gravan si el causante reside en su territorio, pero niega tal deducibilidad en el caso de que la última residencia del causante no se encontrara en dicho Estado miembro¹⁸.

El punto de partida viene constituido por el artículo 1 del Código del Impuesto de sucesiones de la Región de Flandes (Bélgica) que, inspirándose en el régimen holandés, distingue entre causantes residentes o no en Flandes¹⁹ al objeto de someterlos a tributación por el valor total del caudal relicto (Impuesto de sucesiones) en el primer caso, o bien sólo por el valor de los bienes inmuebles situados en Bélgica y que se hereden de un causante que no fuera residente en la región flamenca (Impuesto sobre transmisiones patrimoniales *mortis causa*), en el segundo supuesto. La controversia se suscita al comprobar los herederos de la Sra. Eckelkamp, de nacionalidad y residencia alemana que, a diferencia de lo dispuesto en el artículo 15 del citado Código, según el cual el Impuesto sobre sucesiones grava la totalidad del patrimonio del causante, una vez deducidas las deudas, con independencia del lugar en el que esté situado, el artículo 18 del mismo texto legal impide tener en cuenta dichas deudas a efectos de la determinación de la base imponible gravable, de lo que se colige una flagrante desigualdad derivada exclusivamente del hecho de la residencia o no del causante en territorio flamenco.

La aplicabilidad de la libre circulación de capitales en el ámbito de la fiscalidad sucesoria ha sido ya reiterada en distintas ocasiones, como hemos examinado, por parte del TJCE. Declarada, pues, la falta de consonancia de la normativa flamenca con el Derecho comunitario, no queremos sino llamar la atención sobre un doble orden de cuestiones. La primera y principal radica en que lejos de circunscribirse a la tributación de la Región flamenca, el fallo emanado al hilo de la Sentencia Eckelkamp despliega su eficacia en relación con cualquier otra disposición similar no sólo en las restantes regiones belgas, sino en cualquier ordenamiento de cualquier Estado miembro. Por tanto, si bien la consecuencia directa del presente pronunciamiento del TJCE se traduce en la obligación para la Región de Flandes de modificar el citado artículo 18, en aras a garantizar su conformidad con los artículos 73.B y 73.D TUE (hoy, artículos 56.1 y 58 TUE), no cabe olvidar que el mismo resulta igualmente trascendente para las Regiones de Valonia y Bruselas que, a mayor abundamiento, cuentan igualmente con una disposición equivalente a la del artículo 18 reseñado en sus respectivas normativas sobre el Impuesto de sucesiones, dado que este precepto constituía una norma preexistente²⁰ y común a las tres regiones belgas, con carácter anterior a la regionalización del impuesto sucesorio. En conclusión, la Sentencia Eckelkamp se proyecta asimismo sobre el Derecho aplicable en esta

18 Véase, entre otros comentarios doctrinales sobre la materia: Am Ende, M.: "Assessment of real property for inheritance tax purposes depending on the place of residence of the deceased", en *European Law Reporter* 2008, pp.381-383; Kauff-Gazin, F.: "Libre circulation (...)". Ob.cit. p.32; Ribes Ribes, A.: "La incompatibilidad con el Derecho Comunitario de un régimen fiscal sucesorio desigual por razón de la no residencia. STJCE de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp", en *Revista Noticias de la Unión Europea* nº 299, 2009, pp.119-124.

19 Adviértase que la expresión "non-habitant du Royaume" empleada en el artículo 18 del Código del Impuesto sobre sucesiones de la Región de Flandes puede asimilarse a la de "no residente", en el sentido en el que la emplea el TJCE en este pronunciamiento.

20 Tanto el tenor literal del artículo 1, como el del artículo 18, que deniega la deducibilidad de las deudas en las sucesiones de un no residente en Bélgica, son exactamente idénticos en las tres regiones belgas.

misma hipótesis por las Regiones valona y bruselense, que deberán también adecuar dicha norma en sus respectivas legislaciones a lo declarado por el TJCE.

De hecho, todo parece indicar que la doctrina del Tribunal comunitario en esta órbita va a tener efectivo reflejo en la Región valona²¹ a juzgar por el proyecto de Decreto sobre la materia, que actualmente se encuentra en fase de discusión y que, entre otras medidas, posibilitará la deducibilidad de las cargas que gravan los inmuebles situados en Valonia y transmitidos *mortis causa* por un “non-habitant du Royaume” (no residente en Bélgica).

Adviértase, no obstante, que dicha deducibilidad se limitará a los casos en los que las deudas en cuestión no sean objeto de deducción por parte del Estado de residencia del causante, con el objetivo de evitar una doble deducción de las mismas. A juicio de algunos estudiosos²², este proyecto legislativo no introduce, a la postre, cambios sustantivos en la regulación vigente, pues la conclusión a la que se llegará será idéntica, a saber: la tributación sucesoria continuará tratando de manera desigual situaciones que se encuentran en el mismo plano. En su opinión, sólo resta plantearnos si la condición de ausencia de deducción en el Estado de residencia del causante logrará superar el test de “razones imperiosas de interés general” del TJCE. De ser así, la Región valona no tendrá más que invocar la existencia de una ventaja fiscal concedida de forma unilateral por el otro Estado miembro para desligarse de las obligaciones que le conciernen en virtud del TUE, persistiendo con ello la situación discriminatoria. Discrepamos, sin embargo, de esta reflexión final, en la medida en que, tal y como ya declaró el propio Tribunal comunitario en sus Sentencias de 8 de noviembre de 2007, Amurta, C-379/05, parágrafo 78 y de 11 de septiembre de 2008, Arens-Sikken, C-43/07, parágrafo 66, un Estado miembro no puede escudarse en la existencia de un beneficio fiscal otorgado por otro para eludir las obligaciones que le competen en base al TUE y, por lo que se refiere al supuesto que nos ocupa, en materia de libre circulación de capitales.

Siguiendo este mismo planteamiento, decíamos que la Sentencia Eckelkamp tendrá igualmente virtualidad sobre todos aquellos ordenamientos jurídicos de los Estados miembros que no se hallen en sintonía con lo declarado por el TJCE en esta sede. Buena prueba de ello constituye la modificación legislativa acometida al respecto en Luxemburgo, cuyo *Conseil du gouvernement* adoptó el 26 de septiembre de 2008 un Proyecto de ley relativo a los impuestos sucesorios, destinado a compatibilizar la normativa luxemburguesa en este ámbito con los principios derivados del TJCE²³.

Ciñéndonos a la realidad española, ya indicamos que la actual regulación de la deducción de deudas en las transmisiones por causa de muerte, prevista en el artículo 13 LISD, exige varios requisitos a fin de que las deudas sean deducibles, pero en ningún caso limita esta posibilidad en función de la residencia del causante. La adecuación a los principios y postulados del Derecho comunitario por lo

21 Traversa, E. y Navez, E.J.: “Droits de mutation par décès: le Droit Communautaire autorise la déduction des charges grevant un immeuble”, en *Revue du notariat belge*, décembre 2008, p.696.

22 Hermand, O. y Protin, M.: “Droits de mutation par décès – Comment effacer la discrimination en l'absence de convention internationale?”, en *Recueil Général de l'enregistrement et du notariat* n° 9, novembre 2008, pp.351 a 353.

23 Traversa, E. y Navez, E.J.: “Droits de mutation (...)”. *Ob.cit.* p.696.

que concierne a este tema es irreprochable, siendo además improbable que en un futuro próximo pueda producirse alguna contravención de la libre circulación de capitales en este punto, ya que el alcance de la cesión de competencias normativas a las CCAA en el marco del ISD no engloba el régimen de deducibilidad de las deudas a efectos de la determinación del valor neto patrimonial.

La actual regulación de la deducción de deudas en las transmisiones por causa de muerte, prevista en el artículo 13 LISD, exige varios requisitos a fin de que las deudas sean deducibles

La segunda consideración sobre la que deseamos hacer hincapié, estriba en la importancia de constatar que la Sentencia Eckelkamp no forma parte sino de un movimiento de coordinación iniciado a nivel europeo por parte del Tribunal comunitario a raíz de las frecuentes disputas generadas en el ámbito de la tributación sucesoria internacional. Como hemos puesto de relieve en las líneas precedentes, al abordar el análisis de los distintos pronunciamientos del Alto Tribunal en esta sede, la actuación del mismo no puede calificarse sino de positiva, en la medida en que a través de su jurisprudencia constante y ya consolidada, el TJCE no ha dudado en señalar las normas de los Estados miembros que atentan contra las grandes libertades proclamadas en el TUE. La trascendencia de esta acertada doctrina jurisprudencial resulta todavía más relevante, si cabe, ante los riesgos de doble imposición a que la ausencia de armonización internacional en esta materia conduce.

2.7. Sentencia de 12 de febrero de 2009, Asunto C-67/08, Block.

Precisamente la falta de uniformidad o de coordinación de criterios por parte de los Estados miembros en la órbita de la fiscalidad sucesoria es la que origina el conflicto resuelto por el TJCE en su reciente Sentencia de 12 de febrero de 2009²⁴. El interés que encierra este asunto²⁵ resulta innegable al objeto de no confundir los términos en los que se desarrolla el debate al que venimos aludiendo, dado que el TJCE declara conforme con el Derecho comunitario (artículos 56 y 58 TUE) una normativa nacional que no permite imputar en el Impuesto de sucesiones devengado en el Estado miembro de residencia del causante, el impuesto sucesorio satisfecho por la heredera en el Estado de situación de los bienes cuando éstos tienen la naturaleza de créditos de capital.

La norma alemana cuestionada en este caso viene representada por el artículo 21, apartados 1 y 2 de la Ley del ISD alemán que, en el supuesto de abono por parte del heredero en otro Estado miembro de un impuesto equivalente al Impuesto sobre sucesiones alemán y, siempre que no exista convenio para evitar la doble imposición entre los Estados implicados, permite la imputación del impuesto extranjero,

24 STJCE de 12 de febrero de 2009, Asunto C-67/08, Margarete Block y Finanzamt Kaufbeuren.

25 Véanse los comentarios sobre la presente sentencia realizados por: Billig, H: "Fehlende Anrechnung von spanischer bei deutscher Erbschaftsteuer nicht EU-rechtswidrig", en Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht 2009, p.298; Monsenego, J.: "Double taxation in the EU: the future after Block", en Tax Notes International vol.53, 2009, pp.215-217.

a condición de que los bienes en relación con los cuales se satisface dicho impuesto se califiquen como “patrimonio en el extranjero” según la legislación germana.

La Sra. Block, residente en Alemania y heredera única de una persona fallecida en ese mismo Estado -donde también tuvo su última residencia-, satisfizo en España el correspondiente ISD por el capital mobiliario heredado y depositado en entidades financieras situadas en territorio español. Si bien en un primer momento la Administración Tributaria alemana desconoció absolutamente este pago, posteriormente autorizó -como consecuencia de la oportuna reclamación al respecto planteada por la Sra. Block- que la deuda tributaria española minorara la base imponible del impuesto sucesorio a satisfacer en Alemania. Rechazaba, de este modo, la imputación del ISD español en el Impuesto de sucesiones exigible en Alemania, tal y como había solicitado la heredera, argumentando por el contrario que dicha imputación resultaba excluida por el tenor literal del artículo 21.2 de la Ley del ISD alemán -antes mencionado-, bien entendido que los créditos de capital frente a instituciones financieras radicadas en España no tienen la consideración de “patrimonio en el extranjero”, en el sentido del artículo 21, apartado 2, punto 1 de la citada Ley²⁶.

Asistimos, ciertamente, a una situación de doble imposición internacional, motivada por la inexistencia de armonización comunitaria en lo que atañe al concepto de “patrimonio en el extranjero”, pues, mientras para determinar la exacción del impuesto sucesorio sobre los créditos de capital Alemania utiliza el punto de conexión del domicilio del acreedor, España, en cambio, atiende al criterio del domicilio del deudor. Planteada la correspondiente cuestión prejudicial con vistas a dilucidar si una normativa interna como la reseñada vulnera o no la libre circulación de capitales garantizada en el seno de la UE por el TUE, el TJCE observa el mismo *iter* que en anteriores pronunciamientos al aproximarse inicialmente a la controversia en cuestión. Una vez clarificado que no estamos ante una situación puramente interna y que, de acuerdo con la normativa europea, la sucesión examinada constituye un movimiento de capitales en el sentido del artículo 56 TUE, el Alto Tribunal niega, sin embargo, que la citada normativa, pese a suponer una carga fiscal mayor respecto a la que se experimentaría si dichos créditos se detentasen frente a una entidad financiera sita en Alemania, constituya una restricción a los movimientos de capitales.

Subraya el TJCE, que la circunstancia de que el artículo 21 de la Ley del ISD alemán prevea reglas de imputación más favorables para los casos en que el causante residiera en otro Estado miembro, no afecta a lo ya señalado, puesto que es el propio legislador alemán el que ha optado por definir el concepto de “patrimonio en el extranjero” de manera mucho más amplia que la aplicable a una situación como la que nos ocupa, en la que el causante sí tuvo su última residencia en territorio alemán. Existe aquí una diferencia de trato que no encuentra su razón de ser, sino en la decisión del Estado alemán de utilizar el lugar de la residencia del acreedor como punto de conexión para determinar el carácter “extranjero” de los bienes que conforman la herencia y posibilitar de acuerdo con ello, en el supuesto de la herencia de un causante no residente en Alemania en la fecha de su fallecimiento, la imputación allí del impuesto sucesorio abonado en el otro Estado miembro.

26 En la legislación española, por el contrario, no se distingue entre diferentes tipos de bienes a la hora de posibilitar la imputación del impuesto extranjero, pero sí se circunscribe tal posibilidad a que el contribuyente del ISD español lo sea por obligación personal (artículo 23 LISD).

No se explaya el Tribunal comunitario en ulteriores argumentaciones, finalizando antes bien su discurso interpretativo con el recordatorio de que el TUE no garantiza a un ciudadano europeo que el traslado de su residencia a un Estado miembro carezca de consecuencias desde el punto de vista fiscal, sobre todo teniendo en cuenta las disparidades existentes en esta materia entre las legislaciones de los Estados miembros, fruto de lo cual dicho traslado puede resultar más o menos beneficioso para el ciudadano, según los casos. Por consiguiente, aunque el riesgo de doble imposición podría disuadir a los residentes en Alemania de invertir en determinados Estados miembros, atendida la tributación superior que habrán de soportar en comparación con una situación en la que la inversión se realizara en una institución financiera ubicada en territorio alemán, no es menos cierto que tal desventaja deriva del ejercicio legítimo y paralelo por los dos Estados miembros en cuestión de su soberanía tributaria, dándose la circunstancia de que ello produce una yuxtaposición de gravámenes que únicamente podría resultar eliminada en virtud de un convenio de doble imposición y/o de alguna medida de armonización europea.

En ausencia, desafortunadamente, de alguno de los instrumentos supranacionales mencionados, estas situaciones de doble imposición internacional en materia sucesoria persistirán en el futuro, ante la insuficiencia de las medidas unilaterales previstas en los ordenamientos internos de los Estados miembros para resolver con carácter definitivo esta problemática.

3. Tratamiento desigual en materia sucesoria de los no residentes en España: posible vulneración del derecho comunitario.

Expuesto cuanto antecede y, atendidas las premisas sobre las que se configura el sistema tributario español en materia sucesoria, no nos resta sino cuestionar su adecuación a la libre circulación de capitales proclamada por los artículos 56 y 58 TUE, tal y como han sido interpretados recientemente por el TJCE. Nos referimos, en particular, a la regulación aplicable a los contribuyentes no residentes²⁷ que, hallándose en una situación comparable a la de los residentes, y como resultado de la cesión de competencias normativas a las CCAA y del ejercicio efectivo de éstas mediante el establecimiento de sustanciales beneficios fiscales a favor de los residentes en su territorio, se ven privados del disfrute de dichas bonificaciones y reducciones autonómicas, incluso pese a tener la misma capacidad económica que los causahabientes residentes, debido únicamente al dato de su no residencia en territorio español.

En efecto, el creciente ejercicio por parte de las CCAA de sus competencias normativas, especialmente en cuestiones tan relevantes como las reducciones en la base imponible, tarifa, cuota y bonificaciones en la

27 No desconocemos tampoco, de manera similar a lo que sucede en Bélgica, el distinto tratamiento conferido a los causahabientes, en función de su residencia o no en la Comunidad Autónoma donde tuvo su última residencia el causante que, dadas las bonificaciones sobre la cuota establecidas en algunos territorios, dan lugar a situaciones controvertidas en términos de igualdad. El mandato de presión fiscal efectiva global equivalente al resto del territorio nacional debería, en todo caso, ser respetado. La extensión limitada del presente trabajo y el hecho de que esta última sea una cuestión de Derecho interno justifica, sin embargo, que no abordemos dicha problemática. Véase, con todo, la STS de 21 de marzo de 2007, en la que se afirma que la desigualdad entre residentes en distintas CCAA es consecuencia del ejercicio de las competencias y capacidad normativa que la Constitución, los Estatutos de Autonomía y el resto del ordenamiento jurídico atribuyen a aquéllas, sin que las desigualdades derivadas de las mismas conlleven necesariamente la vulneración del principio de igualdad. Sin perjuicio de ello, a nuestro juicio sería deseable un pronunciamiento expreso del TC sobre la cuestión, toda vez que se trata de normas con rango legal (autonómicas) que podrían conculcar un derecho constitucional.

cuota, convierte en esencial para la aplicación del impuesto la correcta delimitación tanto de la Hacienda competente como de la normativa aplicable, de acuerdo con los puntos de conexión previstos en el artículo 32 de la Ley 22/2009. Dichos criterios de sujeción no juegan -respecto a las CCAA de régimen común- empero, cuando se trata de contribuyentes por obligación real, pues en este caso la competencia corresponde al Estado y es aplicable la normativa estatal²⁸. Cabe añadir que, además de considerarse a la Hacienda estatal competente cuando el sujeto pasivo es no residente, la misma también ostenta competencia en las transmisiones *mortis causa* y seguros que se acumulan a éstas cuando el causante es no residente en España, salvo en los casos de País Vasco²⁹ y Navarra³⁰.

Si bien la discriminación podría originarse en las reducciones de la base imponible, lo cierto es que el artículo 20.4 LISD declara aplicables a los no residentes dichas desgravaciones, que tan sólo se convertirían en restrictivas de la libre circulación de capitales en la medida en que el Estado o las CCAA introdujeran requisitos adicionales, como por ejemplo se aprecia en algunas normas autonómicas que, en relación con la transmisión de empresa individual o negocio profesional, supeditan la reducción al mantenimiento del domicilio de la entidad en la respectiva Comunidad durante un cierto período (10 años en Asturias y Castilla y León; cinco años en Andalucía, Galicia y La Rioja). No debe olvidarse tampoco la eventual discriminación que podría generarse como resultado de la aplicación de reducciones propias de parentesco sobre la base imponible de los residentes de las que, sin embargo, no disfrutarán los no residentes que se encuentren en una situación semejante, por serles de aplicación en todo caso la normativa estatal.

Abundando en la cuestión, la problemática se acrecienta en las deducciones y bonificaciones sobre la cuota establecidas por la mayoría de las CCAA en la actualidad y que, por su naturaleza de medidas autonómicas resultan inaplicables a los contribuyentes por obligación real, aunque se encuentren en una situación análoga a la de los residentes. Obviamente, el grado de discriminación y, por ende, de contravención del Derecho comunitario, varía en función de las mayores o menores desgravaciones reguladas por la Comunidad Autónoma³¹ en cuestión, encontrándonos por ejemplo ante la ausencia de discriminación alguna entre residentes y no residentes cuando el causante hubiera tenido su última residencia en Cataluña o Extremadura; o ante situaciones de flagrante discriminación, en lo que atañe a parientes de los grupos I y II, cuando el causante residiera en Baleares, Canarias, Castilla La Mancha, Castilla y León, Madrid, Murcia,

28 Como es sabido, para determinar el punto de conexión en el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma de régimen común, tanto para las adquisiciones *mortis causa* como *inter vivos*, ha de darse con carácter previo la condición de residente en España, de forma que el marco normativo aplicable a un contribuyente no residente, que tributa por obligación real en el ISD, será siempre el estatal. En esta línea, entre otras, las contestaciones de la Dirección General de Tributos de 5 de septiembre de 2006 y 11 de abril de 2008.

29 Véase, a este respecto: Guipúzcoa: Norma foral 3/1990, de 11 de enero del Impuesto sobre sucesiones y donaciones y Reglamento aprobado por Decreto foral de 15 de noviembre de 1994. Idéntica regulación se contiene en las normativas correspondientes de Álava y Vizcaya.

30 Ley foral del Impuesto sobre sucesiones y donaciones de Navarra (Decreto foral legislativo 250/2002, de 16 de diciembre y Reglamento del Impuesto sobre sucesiones y donaciones de Navarra (Decreto foral 16/2004, de 26 de enero).

31 Adviértase, igualmente, que en el País Vasco están exentas las adquisiciones *mortis causa* de los grupos I y II y, en Navarra, además de introducirse beneficios para las empresas familiares, la cuota para los dos grupos de parentesco mencionados resulta de la aplicación de un tipo de gravamen del 0,8%.

La Rioja y Comunidad Valenciana, al margen de otras CCAA en las que también asistiríamos a un distinto trato fiscal.

A nuestro parecer, nos encontramos ante una situación comparable entre residentes y no residentes sólo si se dan determinadas condiciones, a saber: 1. Dos causahabientes (grupos I y II) con idéntico tipo de gravamen aplicable: ambos descendientes del causante, siendo uno residente en España y otro no; 2. Causante residente en territorio español; y, 3. Todos los bienes del causante están situados en España. Piénsese, por ejemplo, en el caso de dos hermanos, uno residente en España y otro en un Estado miembro diferente, que heredan por mitad de su padre, siendo la Comunidad Valenciana el lugar de última residencia del causante. En esta hipótesis no existe, en nuestra opinión, ninguna causa que justifique el distinto trato tributario otorgado, mucho más gravoso para los contribuyentes no residentes en comparación con los residentes, por aplicarse a los primeros la normativa estatal y no poder beneficiarse de las desgravaciones introducidas en el ISD por parte de las CCAA.

En ausencia,
desafortunadamente,
de alguno de
los instrumentos
supranacionales
mencionados, estas
situaciones de doble
imposición internacional
en materia sucesoria
persistirán en el futuro,
ante la insuficiencia de
las medidas unilaterales
previstas en los
ordenamientos internos
de los Estados miembros
para resolver con
carácter definitivo esta
problemática

A la vista de la doctrina sentada por el TJCE, que incluye a las sucesiones en el ámbito de los movimientos de capitales, parte del análisis de situaciones comparables, no puramente internas y exige una causa de justificación válida ("razón imperiosa de interés general") a efectos de admitir la eventual restricción provocada por la normativa interna de un Estado miembro, consideramos que la mayor carga fiscal que experimentan los contribuyentes no residentes en nuestro país en relación con los residentes -en situación comparable- constituye, sin duda, una grave discriminación que viola lo dispuesto en el TUE.

En este sentido, huelga afirmar que la situación normativa descrita reúne todos los presupuestos exigidos por el TJCE para ser calificada como restrictiva de la libre circulación de capitales, no concurriendo, en nuestra opinión, motivo válido alguno que pueda justificar este trato desigual al que se ven sometidos los no residentes. Tal y como ha puesto de relieve el propio Tribunal comunitario en reiteradas ocasiones, el Estado de residencia se halla facultado para establecer beneficios tributarios sólo destinados, por su índole familiar o subjetiva, a los residentes en su territorio, puesto que es lógico que este tipo de reducciones de índole personal las otorgue el Estado donde el contribuyente reside. Nótese, empero, que en el supuesto que nos ocupa hablamos de situaciones semejantes, razón por la cual resulta contrario al Derecho comunitario que se les discrimine, sometiendo a una tributación más elevada a quienes no ostentan la condición de residentes en territorio español.

Una posible solución a esta problemática consistiría en arbitrar alguna medida en la legislación estatal española que aproximara la carga fiscal por ISD entre residentes y no residentes, ya sea a través de la introducción de deducciones estatales sobre la cuota a aplicar exclusivamente por los causahabientes no residentes, a fin de equipararlos desde el punto de vista cuantitativo a los no residentes, ya mediante la creación de una tarifa específica y propia para los no residentes que, asimismo, compensara la ausencia de reducciones autonómicas y situara en un plano de igualdad a ambos tipos de contribuyentes. De no acometerse ningún cambio normativo, mucho tememos que pronto el TJCE se pronuncie expresamente sobre algún caso español que presente los caracteres expuestos, obligando al Estado español a reestructurar su normativa sucesoria (artículos 20.4, 21.3, 22.4 y 23.bis LISD) de conformidad con los postulados comunitarios.

La ausencia de tratados internacionales en esta sede y el hecho de que las autoridades comunitarias no hayan liderado iniciativa alguna dirigida a lograr una cierta armonización en la materia, explican las divergencias y graves problemas de discriminación que todavía hoy subsisten en relación con la imposición de las sucesiones internacionales. Conviene destacar, sin embargo, que aunque los trabajos de la Comisión europea hasta la fecha han versado solamente sobre los aspectos civiles de la cuestión, la misma incluyó en su programa de trabajo para el 2009 la elaboración de una Comunicación³², con el objetivo de promover la celebración por parte de los Estados miembros de convenios multilaterales, susceptibles de constituir el preludio de la preparación de un proyecto de Directiva europea en la materia. Confiamos, pues, en que esta iniciativa pionera, conjuntamente con la doctrina ya reseñada del TJCE en este ámbito, cristalicen en una tributación de las sucesiones internacionales más acorde con los principios y libertades comunitarios.

Bibliografía (por orden de mención)

- Sánchez Jiménez, M^a Á.: “La doble imposición internacional en materia de sucesiones y donaciones”, Comares, Granada, 1991.
- Herrera Molina, P.M.: “STJCE 11.12.2003, Herederos del Sr. Barbier, As. C-364/01: Libertad de movimientos de capitales e inversiones inmobiliarias: deudas deducibles en el impuesto que grava una transmisión mortis causa de un no residente”, en: García Carretero, B. (Coord.): “Comentarios de jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Año 2003”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.
- Weber, D.: “Pending cases filed by Dutch Courts II: The Van Hilten – van der Heijden case, ECJ: recent developments in direct taxation”, Ed. Linde-Wien, 2006.
- Mariatte, F.: “Droits de succession et restriction aux mouvements de capitaux”, Europe 2006 Avril Comm. n^o 108.
- Van den Broek, J. y Wilddeboer, M.R.: “European Court of Justice permits inheritance tax based on nationality in Van Hilten – van der Heijden”, en Bulletin for International Fiscal Documentation vol.61, n^o 5, 2007.
- Alonso Murillo, F.: “Libre circulación de capitales e Impuesto sobre sucesiones: Sentencia Van Hilten – van der Heijden”, en Revista Noticias de la Unión Europea n^o 269, 2007.

32 Todavía no publicada, pero prevista por la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera (DG TAXUD) para el primer trimestre de 2010.

- Knörzer, P., Perdelwitz, A. y Schneider, N.: “Inheritance Tax – Quo vadis?”, en *European Taxation* vol.48, nº 6, 2008.
- López Díaz, A.: “La amenaza del Derecho comunitario para ciertas deducciones autonómicas en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones”, en *Quincena Fiscal* nº 9, 2009.
- O’Shea, T.: “Dutch inheritance tax rules incompatible with EU law, ECJ says”, en *Tax Notes International* vol.52, nº 1, 2008.
- Kauff-Gazin, F.: “Libre circulation et droits de mutation”, *Europe 2008 Novembre Comm.* nº 369.
- Am Ende, M.: “Assessment of real property for inheritance tax purposes depending on the place of residence of the deceased”, en *European Law Reporter* 2008.
- Ribes Ribes, A.: “La incompatibilidad con el Derecho Comunitario de un régimen fiscal sucesorio desigual por razón de la no residencia. STJCE de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp”, en *Revista Noticias de la Unión Europea* nº 299, 2009, pp.119-124.
- Traversa, E. y Navez, E.J.: “Droits de mutation par décès: le Droit Communautaire autorise la déduction des charges grevant un immeuble”, en *Revue du notariat belge*, décembre 2008.
- Hermand, O. y Protin, M.: “Droits de mutation par décès – Comment effacer la discrimination en l’absence de convention internationale?”, en *Recueil Général de l’enregistrement et du notariat* nº 9, novembre 2008.
- Billig, H.: “Fehlende Anrechnung von spanischer bei deutscher Erbschaftsteuer nicht EU-rechtswidrig”, en *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 2009.
- Monsenego, J.: “Double taxation in the EU: the future after Block”, en *Tax Notes International* vol.53, 2009.

