

Las reducciones objetivas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y las Libertades Comunitarias

J. Félix García de Pablos

Doctor en Derecho.

Funcionario del Ministerio de Economía y Hacienda

Resumen

El Dictamen de la Comisión Europea dirigido a España, a fin que nuestro país proceda a la modificación de la actual regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ha puesto a la luz las discrepancias de dicha regulación con las libertades económicas comunitarias. Fundamentalmente, derivadas de la discriminación hacia los ciudadanos no residentes y activos radicados en el extranjero. Ya que en el ordenamiento español existen tres normativas que regulan la tributación de las adquisiciones gratuitas, la estatal, la foral y la existente en las Comunidades de territorio común. Lo que puede dar lugar a que una misma transmisión soporte una carga tributaria diferente según la normativa que sea de aplicación.

Abstract

The recent opinion of the European Commission aimed at Spain, to the modification of the current regulation of inheritance and gift tax, has brought to light the discrepancies of those provisions with Community economic freedoms. Essentially derived from the discrimination against non-residents and foreign-based assets. As in the Spanish system there are three rules governing the taxation of free purchases, the state's existing statutory and common territory Communities. What gives rise to a same transmission medium a different tax burden under the rules applicable.

Palabras clave

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; Discriminación hacia los ciudadanos no residentes; Libertad de circulación de las personas; Libertad de circulación de capitales; Libertad de establecimiento.

Keywords

Inheritance and Gift Tax; Discrimination against non-resident citizens, freedom of movement of persons, freedom of movement of capital, freedom of establishment.

Sumario

I. Introducción

II. Reducciones estatales en las transmisiones “inter vivos”

III. Reducciones Autonómicas

IV. Conclusiones

I. Introducción

Es suficientemente conocido que la Comisión Europea dirigió a España el pasado 5 de mayo de 2010 un dictamen motivado¹, solicitando formalmente la modificación del régimen fiscal aplicable a las sucesiones y donaciones en nuestro país, por la *discriminación* hacia los ciudadanos no residentes y respecto a los activos radicados en el extranjero. La cual infringiría la libre circulación de capitales y la libre circulación de trabajadores², ya que las Comunidades Autónomas de régimen común han establecido una serie de beneficios fiscales que no son aplicables a los ciudadanos no residentes, al igual que en determinados supuestos en las Comunidades forales para este tipo de ciudadanos. Por lo que, la carga tributaria sería superior para estos contribuyentes que deben conformarse con la aplicación de la normativa estatal. Por otra parte, también la normativa autonómica limita la aplicación de determinados beneficios a los activos radicados en su territorio.

En efecto, cuando el sujeto pasivo es un ciudadano no residente debe conformarse con las reducciones estatales previstas en el apartado 2 del artículo 20 de la Ley que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Ley 29/1987, de 18 de diciembre³, tanto personales y objetivas, relativas a las transmisiones “mortis causa”, al igual que en el supuesto de que el causante sea no residente en España, de acuerdo con el apartado 4 del señalado artículo 20 de la Ley 29/1987⁴.

Por otra parte, los sujetos pasivos “no residentes” no pueden disfrutar de las reducciones (estatales) por adquisición “inter vivos” de la empresa familiar o de bienes culturales, ni de las autonómicas, al haberse cedido a las Comunidades Autónomas el rendimiento del impuesto producido en su territorio⁵ (es decir,

1 IP/10/513. Bruselas, 5 de mayo de 2010. Ver información detallada en http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/infringements/factsheet/2010/05/2010-05-513-es--tax-personal en pdf.

2 MORENO GONZÁLEZ, S.: “El tratamiento fiscal de los no residentes en el impuesto sobre sucesiones y donaciones: una reforma necesaria a la luz del derecho de la Unión Europea”, *Crónica Tributaria*, Boletín de Actualidad 4/2010, págs. 11 a 17.

3 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. BOE número 303 de 19/12/1987, páginas 37402 a 37408.

4 “4. caso de obligación real de contribuir, las reducciones aplicables serán las establecidas en el apartado 2. Las mismas reducciones serán aplicables en el caso de obligación personal de contribuir cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español”.

5 RIBES RIBES, A.: “La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 88-Enero-marzo 2009, pág. 94.

respecto a los ciudadanos residentes en el mismo).

No obstante, la Comisión Europea se ha centrado en analizar la actual normativa española sobre este gravamen con relación a la libre circulación de capitales y la libre circulación de trabajadores, sin entrar a valorar la posible infracción de otras libertades en las reducciones objetivas autonómicas, motivo de este trabajo.

En relación con la libre circulación de capitales, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha señalado que constituyen restricciones de capitales las disposiciones nacionales que determinan el valor de un bien a efectos de la fijación de la cuota tributaria exigible en caso de adquisición gratuita:

- Aquellas que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en otro Estado miembro o a los residentes de dicho Estado de hacerlas en otros Estados, caso *Van Hileten-van Heiden* [(STJUE de 23 de febrero de 2006, (C-513-08, Rec. p. I-1957, apartado 44)]⁶.
- Y, asimismo, las que puedan provocar la disminución del valor de la herencia o donación de un residente distinto de aquel en que se encuentren tales bienes y que somete a gravamen la adquisición gratuita, en función de la residencia del causante (donante) o de la situación de los bienes, asunto *Eckelkamp* y otros [(STJUE de 11 de septiembre de 2008, (C-11/07, Rec. p. I-8203)]⁷.

II. Reducciones estatales en las transmisiones “inter vivos”

Los sujetos pasivos no residentes no pueden beneficiarse de las reducciones previstas en los apartados 6 y 7 de la Ley 29/1987, relativas a la adquisición de la empresa familiar y de bienes culturales. Esta discriminación hacia los ciudadanos no residentes podría infringir las citadas libertades comunitarias.

2.1. Reducción por la adquisición de bienes culturales

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha señalado que el trato fiscal dispensado a las donaciones, ya sean estas cantidades de dinero, bienes inmuebles o bienes muebles, está comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a los movimientos de capital, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un Estado miembro, como señala el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto *Perche* [(STJUE de 27 de enero de 2009, (C-318/07, Rec. p. I-359, apartado 27)]⁸. Por lo que cuando el donante o el donatario sean no residentes en España, o el bien está situado en otro Estado miembro distinto del de residencia de los anteriores, la

6 Sometimiento a la ley holandesa del causante, durante los diez años siguientes al óbito.

7 Normativa nacional relativa al cálculo del impuesto de transmisiones patrimoniales sobre los bienes inmuebles que no permite deducir del valor de un inmueble las cargas hipotecarias con las que está gravado, debido a que, en el momento de su fallecimiento, el causante residía en otro Estado miembro.

8 No deducción en el IRPF en Alemania de la cantidad donada a una entidad asistencial residente en Portugal, motivo de discriminación.

cuestión no sería puramente interna, caso Schröder [(STJUE de 31 de marzo de 2011, (C-450/09, Rec. p. I-0000, apartado 26)]⁹, y entraría en juego la normativa sobre la libre circulación de capitales.

Sin embargo, con anterioridad, es necesario realizar una serie de puntualizaciones:

- a. En primer lugar, la Ley sujeta en España las adquisiciones lucrativas del donatario residente en España, cualquiera que sea el lugar donde estén situados los bienes donados. Donatario residente que puede aplicar la normativa autonómica de acuerdo con la Ley 22/2009, de 18 de diciembre¹⁰, por lo que no existe posibilidad de discriminación por este motivo.
- b. En segundo lugar, el donatario no residente estará sujeto en España por obligación real, respecto a los bienes donados y situados en España. Por tanto, la donación de un bien en el extranjero hacia un ciudadano no residente no está sujeta en España, de conformidad con el artículo 7 de la Ley 29/1987.
- c. En tercer lugar, cuando el donante resida en el país en que se encuentran los bienes donados, no puede considerarse que exista restricción de capitales. Ya que para que exista restricción de capitales debe referirse a la disminución del valor de una herencia de un residente en un Estado miembro distinto de aquel en que se encuentran situados los bienes, asunto Barbier¹¹, [STJUE de 11 de diciembre de 2003 (C-364/01, Rec. p.I-15013, apartado 62), apartado 58]¹². En el mismo sentido, como señala la sentencia del caso *Mattner*¹³ [STJUE de 22 de abril de 2010, (C-510/08, Rec. p.I-0000), apartado 26], constituyen movimientos de capital “las medidas que provocan una disminución del valor de la donación realizada por un residente de un Estado miembro *distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran* los bienes afectados y que sujeta a tributación la donación de éstos”¹⁴.
- d. Por tanto, la donación por parte de un donante residente en España de un bien situado en nuestro país a un ciudadano no residente, no le es de aplicación la normativa sobre la libre circulación de capitales por el motivo indicado en el apartado anterior, aunque el donatario no puede disfrutar de la normativa autonómica; por otra parte, dicha donación *no disuadiría al citado donante de hacer inversiones en otros Estados*, aunque afecta al valor de la herencia. Ya que si el donatario es residente en España, a la donación de un bien en otro Estado miembro se aplicará la normativa autonómica y, si es un ciudadano no residente no estará dicha transmisión sujeta en España respecto de un bien adquirido en el extranjero.

9 Donación de inmueble en Alemania a un residente en Bélgica, donde se plantea la discriminación efectuada por la no deducción de la renta pagada por el usufructuario no residente.

10 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 Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.**

11 Deducción de una obligación en el valor de la herencia según la residencia del causante.

12 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.

13 Don de la reducción para calcular el impuesto de donaciones es inferior, si el donante o donatario residen en otro Estado miembro.

14 PIÑA GARRIDO, M.D.: Comentario a la STJCE de 22 de abril de 2010. Asunto C-510/08, V. Mattner; *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad* 5/2010, págs.17 a 20.

Sin embargo, dicha medida afecta al valor de la donación realizada de un bien situado en España a un ciudadano no residente, ya que no podrá beneficiarse de los beneficios fiscales autonómicos.

Otra cuestión distinta es si la no aplicación de la normativa autonómica puede disuadir al donatario residente en España a establecer su residencia en otro Estado miembro. Ya que en dicho caso no podrá beneficiarse de las disposiciones normativas dictadas por las Comunidades Autónomas, lo que podría disuadir al sujeto pasivo residente en España a su libre circulación.

Por tanto, la única posibilidad de considerar una *restricción de capitales* sería, la donación por un ciudadano no residente de un bien en España a un donatario no residente, en cuyo caso no se aplicaría la normativa autonómica. Por lo que, el valor de la donación varía en función de la residencia del donatario, ya que cuando el donatario es un no residente en España la adquisición lucrativa sufrirá una mayor carga fiscal, al no aplicarse la normativa autonómica, frente al sujeto pasivo residente que puede beneficiarse de la normativa autonómica.

En el mismo sentido, se ha contestar a la cuestión relativa a la no aplicación a los ciudadanos no residentes de la reducción prevista en el apartado 7 del artículo 20 de la Ley 29/1987, por la *adquisición de bienes culturales*. Si el donatario es un no residente, la donación de un bien en España a un ciudadano no residente no estará sometida a la normativa autonómica sino a la estatal, lo que podría disuadir al donante de realizar inversiones en España al no aplicarse la normativa autonómica.

Por otra parte, si interpretamos que los bienes que pueden beneficiarse de la reducción son los bienes culturales situados en España, la medida establecería una diferenciación en función de dicha situación, con lo que se discriminaría a *los bienes en otros Estados*, y se disuadiría su adquisición¹⁵. En ese sentido, el T.J.U.E. en el asunto *Jäger*¹⁶ [STJUE de 11 de marzo de 2008, (C-5420/06, Rec. p.I-1315), apartados 31 y 32], ha señalado claramente que constituye restricción de capitales sujetar los bienes situados en otro Estado miembro a un impuesto superior al que se devengaría si los bienes estuvieran situados exclusivamente en el Estado que les somete a gravamen.

Si interpretamos que los bienes que pueden beneficiarse de la reducción son los bienes culturales situados en España, la medida establecería una diferenciación en función de dicha situación, con lo que se discriminaría a los bienes en otros Estados, y se disuadiría su adquisición

15 GARCÍA DE PABLOS, J.F.: "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: problemática de la actual normativa", *CEF. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm 322, Enero de 2010, pag. 41.

16 No aplicación de los beneficios fiscales en Alemania a bienes situados en Francia.

La Ley 29/1987 se remite a los bienes integrantes del *Patrimonio Histórico Español*, así como del *Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas*¹⁷, calificados e inscritos en los Registros correspondientes. Lo que implícitamente limita la aplicación de la citada reducción a los bienes situados en España.

Con lo que se discriminaría a los bienes situados en otros Estados y que tengan un interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, semejante a los existentes en España y que se integren en el citado patrimonio histórico. Por lo que dicha medida constituiría una restricción de capitales al disuadir la adquisición de bienes con las citadas características situados en el exterior, al mismo tiempo que se reduce el valor de una donación integrada por bienes de las citadas características.

Medida que ha sido también asumida por las Comunidades Autónomas¹⁸.

2.2. Reducción por la adquisición de la empresa familiar

El apartado 6 del citado artículo 20 establece una reducción por la adquisición “inter vivos” de la empresa familiar y de la que tampoco pueden disfrutar los ciudadanos no residentes. Dicha discriminación podría disuadir al donante no residente de establecerse en España, ya que la donación de la citada empresa no gozará de reducción si es adquirida por un ciudadano no residente.

Por otra parte, el donante no residente es objeto de discriminación para poder aplicar la citada reducción. Así, en el supuesto de *transmisión de una empresa individual*, el donante, al igual que el causante, debe tener unos rendimientos que constituyan la principal fuente de renta, que será aquella en que la menos el 50% del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas proceda de actividades económicas¹⁹, circunstancia que sólo puede cumplir el donante residente en España. Con lo que se priva a éste del disfrute de un trato nacional en España y se infringe su libertad de establecimiento, asunto Baars [STJUE de 13 de abril de 2010, (C-251/98, Rec. p.I-2787), apartados 28 y 29].

En el caso de transmisión de participaciones en entidades, se ha interpretado que las entidades que dan derecho a la aplicación de la reducción son aquellas que tienen la condición de sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades, por tanto residentes en España, con lo que se discrimina a las sociedades no residentes. Una clara discriminación por razón de la nacionalidad de las entidades implicadas, lo que infringiría la libertad de establecimiento y, en su defecto, la libre circulación de capitales²⁰, asunto *Kraus* [STJUE de 31 de marzo de 1993 (C-19/92, Rec. p.I-1663), apartado 32].

De igual modo, para la aplicación de esta reducción por adquisición de participación en entidades, es necesario que el sujeto pasivo que ejerza las funciones de dirección, perciba una remuneración que

17 Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. Los bienes integrantes del patrimonio histórico español, inscritos en el registro general de bienes de interés cultural o en el inventario general de bienes muebles

18 *Mortis causa*: Baleares: art. 9 y 10 de la Ley 22/2006, de 19 de diciembre; Castilla y León: art. 18 del Real Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre; Cataluña: art. 25 de la Ley 19/2010, de 7 de junio. *Inter vivos*: Baleares: arts. 25 y 26 de la Ley 22/2006.

19 Art. 3.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre.

20 Cuando no se tenga una participación que conceda a su titular una influencia efectiva en la sociedad.

represente más del 50% de la totalidad de rendimientos, se entiende sujetos al I.R.P.F. y, por tanto, percibidos por ciudadanos residentes en España²¹. Una discriminación semejante a la existente en el supuesto de la empresa individual que entra en claro conflicto con la libertad de establecimiento de los ciudadanos no residentes en España, asunto *Geurts Vogen* [STJUE de 25 de febrero de 2007, (C-464/05, Rec. p.I-2057), apartado 21]²².

Finalmente, el donatario debe cumplir con los requisitos para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante un plazo, con los que los rendimientos de sus actividades deben estar sujetos de nuevo al I.R.P.F., y con ello se condiciona a dicho donatario a residir y permanecer en España. Un *gravamen de salida* que entra en contradicción con la libertad de establecimiento y de circulación de los ciudadanos de la Unión.

Dicha discriminación podría disuadir al donante no residente de establecerse en España, ya que la donación de la citada empresa no gozará de reducción si es adquirida por un ciudadano no residente

III. Reducciones Autonómicas

Las Comunidades Autónomas han ejercitado las competencias normativas cedidas por el Estado sobre este gravamen, estableciendo una legislación dispersa y en algunos casos deficiente técnicamente.

3.1 Adquisición de la vivienda habitual del causante o donación de vivienda

Si para aplicar la legislación de una Comunidad Autónoma se exige que el causante tenga allí su residencia habitual, dicha circunstancia lleva implícita que allí deba situarse su vivienda habitual en dicha Comunidad. Sin embargo, el artículo 28.1.b) de la Ley 22/2009 señala que el causante tendrá la residencia habitual en la Comunidad Autónoma en la que permanezca un mayor número de días, correspondiente al período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo. En base a lo cual, puede ocurrir que un causante detente su vivienda habitual en una Comunidad y tenga todavía la residencia habitual en otra de cara al Impuesto sobre Sucesiones²³. Por lo que, algunas Comunidades exigen explícitamente que dicha vivienda se encuentre en su territorio para aplicar la medida autonómica²⁴. Lo cual infringiría la libertad de circulación de capitales, si se discrimina las viviendas radicadas en otros Estados, asunto *Jäger*, antes citado.

21 Art. 4.8. Dos.c) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

22 Aplicación del beneficio fiscal a las entidades radicadas en la región de Flandes.

23 Un contribuyente adquiere su vivienda habitual en una C.A., estableciendo allí su residencia, pero en la fecha de fallecimiento todavía ha permanecido un mayor número de días en otra Comunidad Autónoma.

24 Canarias: art. 21 del D. Legislativo 1/2009.

Las Comunidades que limitan la aplicación del citado beneficio fiscal a las empresas familiares situadas o que ejerzan su actividad en su territorio, vulnerarían la libertad de establecimiento del causante

Sin embargo, es mayor el número de Comunidades²⁵ que exigen, para la aplicación de la *reducción por la donación de la vivienda o de dinero para su adquisición*, el requisito de que dicha vivienda se encuentre situada en la propia Comunidad. Lo que claramente infringe la libertad de circulación de capitales, ya que el valor de la donación será diferente en función de la situación de la vivienda, discriminándose los inmuebles situados en otros Estados; ya que el valor de la donación de una vivienda en otro Estado será inferior, por la mayor carga fiscal, disuadiendo la adquisición por parte del

donante o donatario de viviendas fuera de España (o en otra Comunidad). Así como, se contravendría la libre circulación del donatario, ya que se disuade su establecimiento en otro Estado de la Unión, al no poder aplicar en este caso la normativa autonómica, así como en el caso de que adquiriera una vivienda en otro Estado miembro.

3.2 Explotaciones Agrícolas y forestales

Existe otro grupo de Comunidades²⁶ que limitan la aplicación de la normativa autonómica a las explotaciones agrarias o ganaderas *situadas en su territorio*. Con lo que el valor de una herencia difiere según la situación de los bienes que la integran, con lo que se disuade al causante de establecerse, de hacer inversiones en otros Estados miembros. Lo que entra en claro conflicto con la libertad de establecimiento garantizada en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (T.F.U.E.)²⁷.

Podría alegarse, la necesidad de reservar el beneficio fiscal a las explotaciones agrícolas o forestales radicadas en una Comunidad Autónoma con la finalidad de conservar la población agrícola, mantener una distribución de la propiedad de la tierra que permita el desarrollo de explotaciones viables y el cuidado armónico del espacio y de los paisajes y favorecer un uso razonable de las tierras disponibles, que constituyen objetivos sociales integrados dentro la Política Agraria Común de la Unión Europea, en este sentido la sentencia del asunto *Analir y otros* [STJUE de 20 de febrero de 2001 (C-205/99, Rec. p.I-1271), apartado 38].

Sin embargo, como señaló el T.J.U.E. en el asunto *Jäger*, apartado 50, las medidas dictadas con el objetivo de impulsar la prosecución de la actividad de explotaciones agrícolas y forestales, pueden tener en determinadas condiciones y circunstancias, carácter de interés general y justificar la libre circulación

25 Andalucía (art. 22 RD. Legislativo 1/2009; Asturias (art. 7 de la Ley 15/2002; Baleares (arts. 27 y 29 de la Ley 22/2006); Extremadura (art. 15.bis y ter de la D. Legislativo 1/2006); Galicia (art. 16 de La Ley 9/2008); Murcia (art. 2 de la Ley 12/2006; La Rioja (art. 12 de la Ley 10/2010).

26 Galicia (art. 14 de la Ley 9/2008) y La Rioja (art. 5 de la Ley 10/2010).

27 Diario de la Unión Europea C 115/07, 9/05/2008.

de capitales²⁸. Pero ello no puede dar lugar, como señala el apartado 51 de la sentencia recaída en el citado asunto, a que se limite la medida fiscal a las explotaciones situadas en un determinado territorio. En el mismo sentido, caso *Laboratoires Fournier*²⁹ [STJUE de 10 de marzo de 2005 (C-39/04, Rec. p.I-2057), apartado 23].

3.3. Adquisición de la Empresa Familiar

La normativa autonómica es prolija en el establecimiento de beneficios fiscales con el objetivo de promover la supervivencia de la empresa familiar, tanto en las transmisiones “inter vivos” como “mortis causa”, en algunos casos limitando su disfrute al cumplimiento de determinados requisitos suplementarios, como los siguientes.

A) Ejercicio de la actividad económica en el territorio de una Comunidad

Las Comunidades que limitan la aplicación del citado beneficio fiscal a las empresas familiares situadas³⁰ o que ejerzan su actividad en su territorio³¹, vulnerarían la libertad de establecimiento del causante, al disuadir su establecimiento en otros Estados miembros. Una restricción de salida que puede ser tenida en cuenta por el causante a la hora de ejercitar su libertad de establecimiento garantizada por el artículo 49 del T.F.U.E. Como señala el T.J.U.E. en el asunto *Geurts Vogen*³², apartado 27, dicha medida no está justificada por el objetivo pretendido, ya que la supervivencia de la pequeña y mediana empresa no puede quedar limitada a las empresas que ejerzan su actividad en una Comunidad Autónoma, sino que dicho objetivo es aplicable a dichas empresas familiares, con independencia del lugar en que ejerzan su actividad o donde estén situadas.

En efecto, el grupo de Comunidades que limita el ámbito de aplicación del beneficio fiscal a las empresas situadas en su territorio³³, entra claramente en conflicto con dicha libertad de establecimiento, al disuadir al causante y, con ello a los herederos, de establecerse en otros Estados miembros, con la creación de empresas radicadas en dichos Estados.

28 LÓPEZ DÍAZ, A.: “La amenaza del derecho comunitario para ciertas deducciones autonómicas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones”, *Quincena Fiscal*, nº- 9, mayo 2009.

29 Limitación del beneficio fiscal a las actividades realizadas en el territorio del estado miembro.

30 *Asturias*: empresa individual, negocio profesional o entidades situados en Asturias, que ejerzan allí su actividad, art. 4 de la Ley 6/2008; *Castilla y León*: art. 21 D. Legislativo 1/2006, empresa individual o negocio profesional situado en la Comunidad; *Murcia*: art. 2 de la Ley 12/2006, empresa, negocio o entidad situados en la Comunidad; y *La Rioja*: 5 de la Ley 10/2010, empresa o negocio situados en la Comunidad.

31 *Asturias*: empresa individual, negocio profesional o entidades situados en Asturias, que ejerzan allí su actividad, art. 4 de la Ley 6/2008; *Canarias*: art. 21 del D. Legislativo 1/2009, de 23 de abril, la actividad económica, la dirección y control radique en territorio de la Comunidad; *Extremadura*: art. 15 D. Legislativo 1/2006, ejercicio de la actividad de la empresa, negocio o entidad en su territorio. Por otra parte, *las Comunidades de Castilla y León, Murcia y La Rioja*, al limitar el beneficio fiscal a la empresa situada en su Comunidad, se entiende implícitamente que exigen el ejercicio de la actividad en su territorio.

32 Limitación del beneficio fiscal a las entidades radicadas en Bélgica.

33 *Asturias*: art. 4 de la Ley 6/2008; *Castilla y León*: art. 21 D. Legislativo 1/2006; *Murcia*: art. 2 de la Ley 12/2006; *La Rioja*: 5 de la Ley 10/2010.

Han de arbitrase
soluciones para solventar
esta problemática, como
la modificación de los
puntos de conexión
indicados en la Ley
22/2009

Finalmente, aquellas Comunidades que condicionan la aplicación de un beneficio fiscal al mantenimiento de la actividad de la empresa o sociedad durante un determinado plazo en su territorio³⁴, también infringirían la libertad de establecimiento al constituir una restricción de salida, asunto *Baars* [STJUE de 13 de abril de 2000 (C-251/98, Rec. p.I-2787), apartados 28 y 29]. Ya que la libertad de establecimiento comprende que los nacionales de un Estado miembro puedan establecerse en otro Estado

miembro, con el propósito de asegurarles un trato nacional en el Estado de acogida, y se opone asimismo a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales.

B) Entidades domiciliadas en la Comunidad Autónoma

Existe un grupo de Comunidades que limita la aplicación del beneficio fiscal por la transmisión de la empresa familiar individual a que ésta tenga su domicilio fiscal en su territorio³⁵. Esta medida disuadiría al causante en su deseo de establecerse en otros Estados miembros, mediante la creación de empresas domiciliadas en dichos Estados.

Igualmente, las Comunidades³⁶ que restringen la aplicación de las medidas autonómicas a la transmisión lucrativa de participación de entidades con domicilio fiscal y/o social en su territorio. Con ello se discrimina a las entidades no residentes, una discriminación directa en función del domicilio de las sociedades implicadas, de su nacionalidad, caso *Baars*, apartados 30 y 31. Ya que el domicilio sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, la sujeción de las sociedades al ordenamiento de un Estado, asunto *Metallgesellschaft y otros* [STJUE de 8 de marzo de 2001 (C-397/98 y C-410/98, Rec. p.I-1727)]. Con lo que se infringía la libertad de establecimiento del causante, ya que la transmisión de participaciones en entidades no residentes no gozará del beneficio fiscal, con lo que se disuade su adquisición. Cuando dicho causante tiene una influencia efectiva en una sociedad, asunto N [STJUE

34 *Asturias*: art. 4 de la Ley 6/2008, mantenimiento en su patrimonio de la empresa, negocios o entidades que ejercían allí su actividad; *Canarias*: art. 21 del D. Legislativo. 1/2009, de 23 de abril, que la actividad económica, dirección y control de la empresa, negocio o entidad se mantenga en su territorio; *Castilla y León*: art. 21 D. Legislativo 1/2008, mantenimiento en su patrimonio de la empresa o negocio allí situado; *Extremadura*: art. 15 del D. Legislativo 1/2006, mantenimiento de la adquisición en su patrimonio de la empresa, negocio o entidad que ejercía allí su actividad; *Murcia*: art. 2 de la Ley 12/2006, mantenimiento de la inversión de las empresas y negocios allí situados. *La Rioja*: art. 5 de la Ley 10/2010, mantenimiento de la empresa en su patrimonio.

35 *Andalucía*: art. 21 D. Legislativo 1/2009; *Asturias*: art. 4 de la Ley 6/2008; *Canarias*: art. 21 del D.L. 1/2009, de 23 de abril, la actividad económica; *Castilla y León*: art. 21 D. Legislativo 1/2006; *Extremadura*: art. 15 del D. Legislativo 1/2006; *Galicia*: art. 5 de la Ley 9/2008; *Murcia* art. 2 de la Ley 15/2002; *La Rioja*: art. 5 de la Ley 10/2010.

36 Las Comunidades de *Andalucía*: Art. 4 de art. 21 D. Legislativo 1/2009 (domicilio social y fiscal de la entidad); *Canarias*: art. 21 del D. Legislativo 1/2009, de 23 de abril (dirección y control de la empresa, negocio o entidad); *Castilla y León*: art. 21 D. Legislativo 1/2006 (domicilio fiscal y social, de la entidad); *Extremadura*: art. 15 del D. Legislativo 1/2006 (domicilio fiscal de la empresa o negocio, o del domicilio fiscal y social de la entidad); *Galicia*: art. 5 de la Ley 9/2008 (centro de gestión de empresa o domicilio fiscal de la entidad); *Murcia* art. 2 de la Ley 15/2002 (domicilio fiscal y social de la entidad); *La Rioja*: art. 5 de la Ley 10/2010 (domicilio fiscal y social de la entidad).

de 7 de septiembre de 2006 (C-470/04, Rec. p.I-7409), apartado 28]. En otro caso, se infringiría la libre circulación de capitales.

C) Mantenimiento del domicilio en la Comunidad durante un plazo

Finalmente, un grupo de Comunidades de las señaladas anteriormente³⁷, condiciona la aplicación definitiva del beneficio fiscal por la transmisión al mantenimiento del domicilio fiscal y/o social de la empresa familiar en la propia Comunidad durante un plazo.

Un auténtico *impuesto de salida*³⁸ (*exit tax*), que podría ser tenido en cuenta por el causante a la hora de planificar sus inversiones. Con lo que se disuadiría al mismo de establecerse en otros Estados miembros. Al mismo tiempo que, injustificadamente, se condiciona al adquirente a mantener el domicilio de la empresa o entidad en la Comunidad Autónoma que aprueba la norma.

Además, la medida entraría en contradicción con el objetivo pretendido, la supervivencia de la empresa familiar, ya que en determinados casos para dicha supervivencia es necesario establecerse fuera de la Comunidad que ha establecido el beneficio fiscal.

Podría no obstante apuntarse, que dicha medida estaría justificada en orden a cumplir un objetivo de interés general como el principio de territorialidad, evitar la evasión fiscal o el reparto del poder tributario entre los Estados, asunto *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, [STJUE de 13 de marzo de 2007 (C-524/04, Rec. p. I-2107), apartado 64].

Así la medida autonómica podría justificarse en evitar el abuso del derecho comunitario a través del ejercicio de la libertad de establecimiento, realizado mediante el simple cambio del domicilio fiscal con el objetivo de no cumplir los requisitos establecidos para el disfrute del beneficio fiscal, en contra de las potestades tributarias de los Estados miembros. Sin embargo, por el mero cambio de domicilio no puede afirmarse que se ponga en peligro la competencia tributaria de los Estados miembros³⁹.

Además, el cambio de domicilio fiscal no puede considerarse fraude con carácter general sino que, como señala el T.J.U.E., la medida ha de estar justificada en base a un análisis sustantivo de la operación, así como se permita al contribuyente su contestación; asunto *Elisa* [STJUE de 11 de octubre de 2007 (C-451/05, Rec. p. I-8251), apartado 98]. Por lo que la medida autonómica, con una presunción absoluta de fraude, va más allá de lo necesario, en base a lo cual podría concluirse que ni es una medida proporcionada con el objetivo pretendido ni está justificada.

37 Andalucía: art. 21 D. Legislativo 1/2009; Asturias: art. 4 de la Ley 6/2008; Canarias: art. 21 del D.L. 1/2009, de 23 de abril, la actividad económica; Castilla y León: art. 21 D. Legislativo 1/2006; Extremadura: art. 15 del D. Legislativo 1/2006; Galicia: art. 5 de la Ley 9/2008; Murcia art. 2 de la Ley 15/2002; La Rioja: art. 5 de la Ley 10/2010.

38 RUIZ DE ALMENDRAL, V.: "Entre la discriminación y armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del derecho comunitario". *CEF-Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 307, octubre 2008, pág. 55.

39 DE JUAN CASADEVALL, J.: "El exit tax en el Derecho español: una perspectiva comunitaria", *Impuestos, Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, Nº 11, año XXVI, Junio, 2010, pg. 11

Podría no obstante apuntarse, que dicha medida estaría justificada en orden a cumplir un objetivo de interés general como el principio de territorialidad, evitar la evasión fiscal o el reparto del poder tributario entre los Estados

No obstante, podría considerarse la medida autonómica como un mero control fiscal y no como una medida antiabuso, aunque respecto a la necesidad de *controles fiscales*, el T.J.U.E. los admite de forma muy restrictiva, negando su validez cuando su función puede realizarse con medios alternativos, como el intercambio de información o la colaboración del contribuyente.

En ese sentido, aunque la Directiva 77/799/CEE del Consejo⁴⁰ no se aplica al Impuesto sobre Sucesiones, sin embargo el T.J.U.E. en el asunto *Geurts Vogen*, apartado 28, señaló que la necesidad de garantizar la eficacia de controles fiscales no justifica la denegación absoluta de un beneficio fiscal, como en este caso. Ya que la

Administración tributaria puede solicitar a los propios sujetos pasivos afectados la documentación que justifique la ventaja concedida. Por lo que la normativa autonómica controvertida tiene el claro peligro de que el T.J.U.E. la considere contraria a la libertad comunitaria de establecimiento⁴¹.

IV. Conclusiones

La normativa actual sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones discrimina a los ciudadanos no residentes y a los activos radicados en el extranjero. Ello debería dar lugar a la modificación de los puntos de conexión establecidos en la Ley 22/2009 para permitir la aplicación a los ciudadanos no residentes de la normativa autonómica. Al mismo tiempo que, las propias Comunidades deberían plantearse la modificación de la actual regulación para evitar la discriminación hacia los activos no situados en su territorio, o a empresas o sociedades no domiciliadas en la propia Comunidad Autónoma, en definitiva a los no residentes en su territorio.

Por otra parte, frente al Dictamen de la Comisión dirigido a España, no parece que pueda alegarse ninguna causa de justificación válida, ya que las razones de interés general que el T.J.U.E. ha indicado en su jurisprudencia no parece que puedan aplicarse a los supuestos de discriminación antes indicados. Por lo que, han de arbitrase soluciones para solventar esta problemática, como la modificación de los puntos de conexión indicados en la Ley 22/2009, el establecimiento de un régimen opcional a los comunitarios no residentes que se encuentren en una situación análoga que los ciudadanos residentes en España para

40 Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L.336, p.15; EE 09/101, pag 94).

41 GARCÍA DE PABLOS, J.F.: *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: Problemas constitucionales y comunitarios*, Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2010, pág. 296.

permitirles la aplicación de la normativa autonómica⁴², o bien la aplicación a los ciudadanos no residentes de unas deducciones estatales para equipar la carga tributaria entre ambos tipos de ciudadanos.

Bibliografía

- DE JUAN CASADEVALL, J.: “El exit tax en el Derecho español: una perspectiva comunitaria”, Impuestos, Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia, Nº 11, año XXVI, Junio, 2010.
- GARCÍA DE PABLOS, J.F.: El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: Problemas constitucionales y comunitarios, Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2010.
- GARCÍA DE PABLOS, J.F.: “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: problemática de la actual normativa”, CEF. Revista de Contabilidad y Tributación, núm 322, Enero de 2010.
- 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 (Coor.): Comentarios de jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Año 2003”. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2004.
- LÓPEZ DÍAZ, A.: “La amenaza del derecho comunitario para ciertas deducciones autonómicas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones”, Quincena Fiscal, nº- 9, mayo 2009.
- MORENO GONZÁLEZ, S.: “El tratamiento fiscal de los no residentes en el impuesto sobre sucesiones y donaciones: una reforma necesaria a la luz del derecho de la Unión Europea”, Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad 4/2010.
- PIÑA GARRIDO, M.D.: Comentario a la STJCE de 22 de abril de 2010. Asunto C-510/08, V. Mattner; Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad 5/2010.
- RIBES RIBES, A.: “La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, Revista Técnica Tributaria, nº 88-Enero-marzo 2009.
- RIBES RIBES, A.: “La necesidad de reformar el impuesto sobre sucesiones t Donaciones ante el Dictamen motivado de la Comisión Europea a España sobre los no residentes”, Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad 4/2010.
- RUIZ DE ALMENDRAL, V.: “Entre la discriminación y armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del derecho comunitario”. CEF-Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 307, octubre 2008.

42 RIBES RIBES, A.: “La necesidad de reformar el impuesto sobre sucesiones t Donaciones ante el Dictamen motivado de la Comisión Europea a España sobre los no residentes”, *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad 4/2010*, pág. 27.