



INFORMACIÓN

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones en España tras la modificación de la Ley 26/2014 para cumplir el fallo de la Sentencia Tribunal Justicia de la Unión Europea 3/9/2014

Tras la sentencia del Tribunal de Justicia Europeo de 3 de septiembre de 2014 el Gobierno español se vio forzado a dar una respuesta legislativa a fin de adaptar su legislación interna a los requerimientos de la citada sentencia.

Esta Sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asunto C-127/12) es muy importante por varias razones:

- porque pone fin a la discriminación de los no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, que venían pagando muchos más que los residentes de algunas Comunidades Autónomas,
- porque ha obligado a modificar la actual normativa estatal para evitar esas diferencias,
- porque también podría afectar a herencias y donaciones con países terceros (y no sólo de la UE y del EEE),
- y porque abre la vía para que quienes hayan pagado impuestos excesivos puedan solicitar su devolución.

La Comisión Europea llevaba varios años advirtiendo a España que su normativa del Impuesto Sucesiones y Donaciones vulneraba el Derecho comunitario por obstaculizar la libre circulación de personas y de capitales.

ACTUALIZACIÓN MUY IMPORTANTE: La Sentencia del Tribunal Supremo nº 242/2018, de 19/2/2018 ha rechazado de forma clara y contundente la **DISCRIMINACIÓN DE EXTRACOMUNITARIOS** en el Impuesto Sucesiones y Donaciones.

¿QUÉ SUPUESTOS PERMANECEN BAJO LA COMPETENCIA ESTATAL?

En las sucesiones “mortis causa”:

- Cuando el causante (fallecido) sea no residente.
- Cuando el causahabiente (heredero) sea no residente en España, aunque el causante sea residente.

En las “sucesiones intervivos” (Donaciones):

- Donaciones de inmuebles en el extranjero cuando el sujeto pasivo sea residente (si fuera no residente, no estarían sujetas a impuesto en España).
- Donaciones de inmuebles en España cuando el sujeto pasivo sea no residente.

¿QUÉ NORMATIVA SE APLICA DESDE EL 1 DE ENERO DE 2015?

Tras la entrada en vigor el 1 de enero de 2015 de la Ley 26/2014, de 27 noviembre (BOE N° 28/11/2014), se tienen que hacer varias distinciones en función de si los bienes se adquieren por **herencia o donación**, según la **residencia del causante y los causahabientes** y según la **localización de los bienes transmitidos**.

Sucesiones mortis causa

a) Causante residente en España:

- Si los causahabientes (herederos) son residentes comunitarios, en España o en otro país de la UE o del Espacio Económico Europeo, quedan sujetos a la normativa de la comunidad autónoma en la que residiera el causante.
- Si los causahabientes no son residentes comunitarios, es decir, si residen en un país distinto a los integrados en el EEE, estarán sujetos a la aplicación de la normativa estatal.

b) Causante residente dentro del EEE pero no residente en España:

- Si los causahabientes son residentes comunitarios, en España o en otro país del Espacio Económico Europeo, se sumarán los valores de los bienes situados dentro de cada comunidad autónoma y se aplicará la normativa de la comunidad autónoma donde se encuentren los bienes con valor global más alto. De no existir bienes en España, solo estarían sujetos por obligación personal los causahabientes residentes en España en la comunidad autónoma donde residan.
- Si los causahabientes no son residentes comunitarios, es decir, si residen en un país distinto a los integrados en el EEE, estarán sujetos a la aplicación de la normativa estatal.

c) Causante residente en un estado no incluido en el EEE:

- Los causahabientes estarán sujetos a la aplicación de la normativa estatal, independientemente de que sean residentes en España o no residentes (comunitarios o extracomunitarios).

Sucesiones inter vivos o donaciones

Hay diferencias dependiendo de la localización de los bienes y la residencia de los sujetos pasivos:

a) Donaciones de bienes situados en España:

- Sujeto pasivo residente en España: Tributa en la comunidad autónoma donde esté situado el bien inmueble y con la normativa aplicable en ésta. Para bienes distintos a los raíces, tributa con la normativa y en la comunidad donde el sujeto pasivo tenga su residencia.
- Sujeto pasivo que resida dentro del EEE pero no en España: Queda sujeto a la competencia estatal, pero se aplica la normativa de la comunidad en la que el inmueble esté ubicado. Para otro tipo de bienes distintos a los raíces, se aplica la normativa de la comunidad en la que más días haya permanecido el bien en los 5 años anteriores al devengo.
- Sujeto pasivo que resida fuera del EEE: Queda sujeto a la competencia y a la normativa estatal.

b) Donaciones de bienes situados en un estado de la UE o del EEE:

- Sujeto pasivo residente en España: El impuesto es de competencia estatal, pero se liquida conforme a la normativa de la comunidad autónoma donde resida el receptor del bien.
- Sujeto pasivo no residente (comunitarios o extracomunitarios): Lógicamente no queda sujeto al pago del impuesto en España.

c) Donaciones de bienes situados en un estado no incluido en la UE o el EEE:

- Sujeto pasivo residente en España: Queda sujeto a la competencia y a la normativa estatal.
- Sujeto pasivo no residente (comunitarios o extracomunitarios): Lógicamente no queda sujeto al pago del impuesto en España.

¿CÓMO ES LA NORMATIVA AUTONÓMICA EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES?

Hay 17 normativas distintas sobre el Impuesto de Sucesiones, tantas como Comunidades Autónomas.

Hay un buen número de comunidades donde los ascendientes, descendientes y cónyuges del fallecido residente, prácticamente no pagan nada. Veamos:

En el **PAÍS VASCO** están exentos de pago los primeros 400.000 € que recibe cada heredero. El resto tributa solamente al 1,5%.

En **NAVARRA**, el tipo que se aplica es de un reducidísimo 0,8% para el cónyuge a partir de 250.000 €. Los ascendientes y descendientes tributan al 2% desde 250.000 € hasta 500.000 €; al 4% desde 500.001 € hasta 1.000.000 €; al 8% desde 1.000.001 € hasta 1.800.000 €; al 12% desde 1.800.000 € hasta 3.000.000 €; y al 16% a partir de 3.000.000 €.

En las **ISLAS CANARIAS** la cuota está bonificada al 99,9%.

En **MADRID** hay una bonificación en la cuota final del 99%.

En **EXTREMADURA** hay una bonificación en la cuota final del 99%.

En **MURCIA** hay una bonificación en la cuota final del 99%.

En **LA RIOJA** hay una bonificación en la cuota final del 99% si la base liquidable es inferior a 500.000 € y del 98% si la base liquidable es superior a 500.000 €.

En **CANTABRIA** están exentos de pago los primeros 50.000 €. El resto disfruta de una bonificación en la cuota final del 100% si la base liquidable es inferior a 60.000 €; del 95% si está entre 60.001 € y 200.000 €; y del 90% si es superior a 200.001 €. La adquisición de la vivienda habitual está bonificada al 99% en el caso de que se conviviese con el fallecido.

CASTILLA LA MANCHA la bonificación es del 100% para bases imponibles inferiores a 175.000 €, del 95% para las que están entre 175.001 € y 225.000 €, del 90% para las que están entre 225.001 € y 275.000 €, del 85% para las que están entre 275.001 € y 300.000 €, y del 80% para las que exceden los 300.000 €.

En **CATALUÑA**, hay una bonificación para el cónyuge del 99%. Los hijos tienen una bonificación que empieza en el 99% y se va reduciendo conforme aumenta la base imponible.

Aún así, la bonificación por ejemplo con una base imponible de 1.000.000 € es del 84,60%. Además, la vivienda habitual esta exenta en un 95% hasta un máximo de 500.000 €.

En la **COMUNIDAD VALENCIANA** la cuota está bonificada al 75% para el grupo I (descendientes menores de 21 años) y al 50% para el grupo II (cónyuge, ascendientes y descendientes mayores de 21 años). Hay reducciones en la base imponible por adquisición de la vivienda habitual.

En **ANDALUCÍA** se aplica una reducción de la base imponible en la adquisición de la vivienda habitual para los cónyuges, ascendientes o descendientes que conviviesen con el causante los dos años anteriores al fallecimiento. El porcentaje de reducción va desde el 100% cuando el valor real del porcentaje del inmueble que recibe cada heredero no supera 123.000 € hasta el 95% cuando dicho valor es superior a 242.000 €. Es necesario mantener la adquisición por tres años desde el fallecimiento. Por otra parte hay una reducción autonómica para cónyuge, ascendientes y descendientes cuando el valor de los bienes y derechos adquiridos (base imponible) no exceda de 1.000.000 €, sean sujetos pasivos incluidos en los grupos de parentesco I y II y su patrimonio preexistente no supere 1.000.000 €. En estos casos la base liquidable será cero.

En las **ISLAS BALEARES** existe una bonificación del 99% en la cuota para los hijos menores de 21 años. Hay una reducción en la base imponible de 25.000 € por cada beneficiario del grupo II (cónyuge, ascendientes y descendientes mayores de 21 años); cantidad que se incrementa para los hijos menores de 21 años. Ambos grupos (I y II) tributan al 1% hasta 700.000 €; al 8% de 700.001 € hasta 1.000.000 €; al 11% desde 1.000.001 € hasta 2.000.000 €; al 15% desde 2.000.001 € hasta 3.000.000 €; y al 20% a partir de 3.000.001 €. El 100% de la vivienda habitual se deduce de la base imponible hasta un máximo de 180.000 € por heredero (hijos, padres y cónyuge) que hayan convivido con el fallecido.

En **GALICIA** los herederos menores de 25 años no pagan prácticamente nada gracias a las reducciones en la base imponible y bonificaciones en la cuota. La bonificación en la cuota es del 99% para los hijos menores de 21 años. Hay una reducción en la base imponible de 400.000 € para el grupo II. Ambos grupos (I y II) tributan al 5% hasta 50.000 €; al 7% de 50.001 € hasta 125.000 €; al 9% desde 125.001 € hasta 300.000 €; al 11% desde 300.001 € hasta 800.000 €; al 15% desde 800.001 € hasta 1.600.000 €; y al 18% a partir de 1.600.001 €. Además, la vivienda habitual se beneficia de una reducción del 100% en el caso del cónyuge y del 95% como mínimo para ascendientes y descendientes hasta un máximo de 600.000 euros.

En **CASTILLA LEÓN** había un 99% de bonificación en la cuota, pero se suprimió. Actualmente se aplica una reducción de la base imponible de 60.000 euros por cada heredero del grupo II (descendientes mayores de 21 años, ascendientes y cónyuge) y por un importe superior en los descendientes del grupo I (descendientes menores de 21 años). Hay, además, una reducción variable de 400.000 euros a la que se le restan las anteriores.

En **ARAGÓN**, los hijos menores de 18 años tienen una reducción de la base imponible del 100% con un límite de 3.000.000 €. Los hijos mayores de 18 años y el cónyuge tienen una reducción de la base imponible del 100% con un límite de 150.000 € y siempre que su patrimonio preexistente no exceda de 402.678,11 €. Existe una bonificación del 65% de la cuota resultante siempre que la base imponible sea igual o inferior a 100.000 € y el patrimonio preexistente del heredero no exceda de 100.000 €. Esta bonificación en la cuota es incompatible con las reducciones en la base imponible antes mencionadas. Por último en la adquisición de la vivienda habitual causante hay una deducción del 99% del valor con un límite de 125.000 euros por heredero y la obligación de mantenerla durante 5 años.

En **ASTURIAS** la reducción autonómica para cónyuge, ascendientes y descendientes cuando el valor de los bienes y derechos adquiridos (independientemente de la vivienda habitual)

no exceda de 300.000 € la base liquidable será cero. Ambos grupos (I y II) tributan al 21,25% hasta 56.000 €; al 25,50% de 56.001 € hasta 216.000 €; al 31,25% desde 216.001 € hasta 616.000 €; y al 36,50% a partir de 616.001 €. La adquisición de la vivienda habitual tiene una reducción que va del 99% al 95% dependiendo del valor.

A continuación vamos a reseñar unos ejemplos prácticos de la normativa aplicable desde el 1 de enero 2015 y cómo algunos podrían seguir siendo discriminatorios:

Español residente en Argentina fallece dejando una casa en Madrid a su hijo residente en Andalucía. El heredero queda sujeto a tributación estatal con normativa estatal. Por contra, si un ciudadano belga residente en Bélgica deja su casa en Madrid a su hijo residente en Bélgica, éste estaría obligado al pago del impuesto bajo competencia estatal pero con la normativa de Madrid que, como vimos, aplica una bonificación en la cuota del 99%.

Irlandés residente en Andalucía fallece dejando viviendas en Irlanda y Andalucía a sus tres hijos, uno residente en Irlanda, otro en Barcelona y otro en Estados Unidos. El heredero residente en Barcelona tendrá que liquidar en la comunidad autónoma andaluza y bajo la normativa andaluza. El heredero residente en Irlanda quedará sujeto a la liquidación estatal, pero con la normativa andaluza. El heredero residente en Estados Unidos quedará sujeto a la liquidación estatal bajo normativa estatal.

CONCLUSIONES

La reforma acometida es una buena noticia, especialmente para aquellos que residen en países de la UE o del EEE, ya que mejora su exposición al impuesto, pero no ataja completamente la situación de discriminación que existía, al menos con los ciudadanos residentes en países extracomunitarios, ni aleja las fundadas sospechas de que a nivel interno podamos estar ante una normativa aquejada de problemas de inconstitucionalidad.

El Artículo 63.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (antiguo Artículo 56 del TCE) prohíbe las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros de la Unión Europea. Correcto, pero también prohíbe esas restricciones entre los Estados miembros de la Unión Europea y países terceros, cosa que parece haber obviado nuestro legislador. La propia sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, que causa este cambio normativo, no hace distinción entre no residentes comunitarios o extracomunitarios como sí hace ahora el legislador, pero es que además hay jurisprudencia del mismo TJUE en este sentido como, por ejemplo, la sentencia de 17 de octubre de 2013 sobre el asunto «Yvon Walter» C-181/12, relativa a una adquisición por herencia de bienes inmuebles situados en Alemania en la que el causante y el heredero eran ambos residentes en Suiza, en la que el fallo del TJUE dejaba claro que la libre circulación de capitales es también extensible a terceros países. Por tanto, con esta reforma, el Gobierno español no cumple íntegramente con el mandato de la sentencia del TJUE ni con su jurisprudencia.

Por otro lado, no es descabellado pensar que pueda ser inconstitucional por violentar, en mayor o menor grado, los principios de igualdad, justicia tributaria y seguridad jurídica, dado que refleja una discriminación en el trato fiscal entre ciudadanos residentes en España que residan en comunidades autónomas distintas.

PARA UNA MAYOR INFORMACIÓN PUEDE ACCEDER A ESTE ENLACE:

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (B.O.E.)

https://www.boe.es/legislacion/codigos/codigo.php?modo=1&id=061_impuesto_sobre_Sucesiones_y_Donaciones