



FISCALIDAD INTERNACIONAL EN EL PAIS VASCO

La tributación de las sucesiones transfronterizas en Europa, la libre circulación de capitales, y el Concierto Económico

José Javier García Ross

Abogado. Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Deusto

I. INTRODUCCIÓN

Las probabilidades de encontrarnos ante una sucesión en la que concurra un elemento internacional han crecido exponencialmente como consecuencia del aumento de los movimientos migratorios. Sin atender ahora a las razones por las que se producen estos movimientos –económicas, afectivas o incluso humanitarias, entre otras– lo cierto es que cada vez resulta más frecuente que las personas abandonen el país de donde eran naturales, donde estudiaron y crecieron, o donde reside la mayor parte de su familia –padres, hermanos, etc...– para fijar su domicilio en otro, y también, que se tengan intereses económicos en forma de bienes y derechos en otro u otros estados distintos de aquel con el que el mantienen un vínculo personal más estrecho. En consecuencia, será inevitable en estos casos, que más pronto que tarde, se produzcan desplazamientos patrimoniales lucrativos por causa de muerte entre personas físicas que puedan ser susceptibles de gravarse por varias Administraciones tributarias.

A los ya habituales problemas derivados de la gestión de una sucesión transfronteriza por la coexistencia de diferentes sistemas jurídicos de derecho civil, debe añadirse el menoscabo de la riqueza que se produce por efecto de la doble imposición, y por el distinto tratamiento fiscal al que queda sometida internamente la adquisición hereditaria por la concurrencia de un elemento internacional.

No estamos sin embargo ante la misma problemática, ni puede ni deben solventarse cada una de ellas empleando las mismas medidas. En el primer caso se trataría de adoptar soluciones para que una misma herencia no soporte una mayor tributación por la concurrencia de varias Administraciones tributarias con competencia para su exacción o para corregirla a posteriori (pudiendo arbitrarse medidas unilaterales o bilaterales); y en el segundo, la solución pasaría por la introducción de reformas en la normativa propia que no penalizasen fiscalmente la adquisición hereditaria con componente internacional frente a la íntegramente nacional, por la condición del *de cuius*, del beneficiario, o por el lugar de localización de los bienes y derechos.

La preocupación de los Estados por evitar la doble imposición en esta materia ha sido siempre menos intensa que la dispensada en la imposición sobre la renta. Así, y a pesar de la existencia de un modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para evitar la doble imposición en los impuestos sobre las sucesiones y las donaciones al menos desde 1966 –revisado y actualizado en el de 3 de julio de 1982– España no tiene firmados más que tres convenios en este concreto ámbito: Grecia, Francia y Suecia (1) . Esto puede ser, o bien una muestra del escaso interés que suscita esta cuestión como decimos, o también y aunque más improbable, un reflejo de la confianza que tienen nuestros gobernantes y legisladores en la efectividad de la normativa interna para corregir la meritada ineficiencia (2) . Falta de interés que contrasta con lo que ocurre en el ámbito de la Unión Europea, en el que no solo podemos encontrar disposiciones que pretenden regular de una manera uniforme los aspectos estrictamente civiles de las sucesiones transfronterizas, como es el caso del Reglamento (UE) nº 650/2012, de 4 de julio, Parlamento Europeo (3) , relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones, la aceptación y la ejecución de los documentos públicos en materia de sucesiones mortis causa y la creación de un certificado sucesorio europeo (4) ; sino también, varias recomendaciones de la Comisión sobre fiscalidad, entre ellas, la de 15 de diciembre de 2011 (5) , destinadas a la implementación en los Estados

miembro de medidas para evitar la doble imposición internacional de las herencias en consonancia, como luego se dirá, con la libertad de movimiento de capitales que regula el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de Unión Europea (TFUE) (6) . Este riesgo de doble imposición viene ocasionado por la normativa interna de los Estados a la hora de fijar los puntos de conexión en virtud de los cuales sus correspondientes Administraciones tributarias se atribuyen la competencia para la exacción del impuesto. La concurrencia competencial y la falta de coordinación o concertación estarían así, en la causa u origen de la meritada duplicidad impositiva (7) .

Por el otro lado, que la normativa interna otorgue un tratamiento fiscal diferenciado a la sucesión transfronteriza –no necesariamente para su exacción sino más bien para la determinación de la deuda– en función generalmente, de la residencia habitual del causante o del causahabiente, más que a una doble imposición puede dar lugar a una sobreimposición en términos comparativos. Si esta diferenciación conllevara una tributación mayor en relación con la liquidación de los impuestos sobre las herencias en las que estuviera ausente ese elemento internacional, estaríamos ante una clara discriminación fiscal. Discriminación fiscal que vendría dada por la disminución del valor de la masa exclusivamente por el mayor pago del impuesto, que sería contraria al derecho originario de la Unión Europea, y para lo que necesariamente debieran arbitrase mecanismos efectivos de solución.

En este sentido se manifiesta la Recomendación de la Comisión de 2011 (Considerandos 10 y 11) aunando ambas, la doble imposición y la sobreimposición:

«(10) La ausencia de mecanismos apropiados encaminados a evitar la acumulación impositiva sobre las sucesiones puede conducir a cargas tributarias generales notablemente superiores a las aplicables en situaciones puramente internas en alguno de los Estados miembros implicados.

(11) Los problemas expuestos pueden impedir que los ciudadanos de la Unión Europea se beneficien plenamente de su derecho a operar y circular libremente a través de las fronteras de la Unión. También pueden crear obstáculos en el caso de transmisión de pequeñas empresas por el fallecimiento de sus propietarios».

Centrándonos por tanto en la dimensión europea de la sucesión transfronteriza, en este artículo nos ocuparemos de los efectos discriminatorios que se producen a nivel interno por la aplicación de aquellas normativas que distinguen entre sucesiones con o sin elemento internacional, dejando la tributación de las mismas ante varias Administraciones tributarias –las situaciones de doble imposición– para mejor ocasión, aún en el convencimiento de que ambas «ineficiencias» deben abordarse de manera conjunta por tener idéntico origen y estar necesitadas de respuestas combinadas y coordinadas.

II. CASUÍSTICA, PUNTOS DE CONEXIÓN Y CONCIERTO ECONÓMICO

En nuestro ordenamiento interno la cuestión se complica aún más por la coexistencia de cinco sistemas tributarios generales –entre ellos los derivados del Concierto Económico (8) y del Convenio (9) – y por el hecho de que en territorio común, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tiene la consideración de cedido a las Comunidades Autónomas con competencias normativas por lo que aquí interesa, en materia de reducciones de la base imponible, tarifas, cuantías, coeficientes del patrimonio preexistente y deducciones y bonificaciones de la cuota (10) . Ello conlleva que podamos hablar de veinte normativas diferentes del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Estado, incluyendo la general de territorio común, aunque con competencias en sucesiones transfronterizas solo la encontramos en la Ley estatal, en la Ley Navarra, y en las Normas Forales de los tres Territorios Históricos.

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre (11) , que constituye el texto normativo básico de referencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en territorio común principia por distinguir entre contribuyentes residentes en España –que tributarían por obligación personal con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento patrimonial gravado (artículo 6)– y el resto de los contribuyentes, no residentes –que lo harían por obligación real (artículo 7), y exclusivamente por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que fuere su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español–. A su vez, el artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre completa la regulación definiendo el alcance de la cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas (CCAA) y los puntos de conexión, que pasa por excluir de aquella y «a sensu contrario», los hechos imponibles que tuvieran lugar fuera del territorio de la Comunidad, y que recoge en los siguientes términos:

«2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión: a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones "mortis causa" y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de los bienes y derechos que integran la porción

hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha de devengo».

Así las cosas, y hasta la modificación operada por la Ley 26/2014 como luego se dirá, en los supuestos de concurrir un elemento internacional en la sucesión, correspondía en exclusiva al Estado la exacción del Impuesto –con aplicación de la normativa recogida en la Ley 29/1987– y por obligación real, cuando el causahabiente o contribuyente tuviera la condición de no residente (y exclusivamente por los bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español); pero también por obligación personal por la condición de residente del causahabiente, cuando el causante fuera un no residente. Quedaba circunscrita por contra la exacción y la competencia normativa en los aspectos indicados más arriba en favor de las CCAA a la obligación personal, cuando el causante y el causahabiente, por tanto, tuvieran ambos la condición de residentes en España, y además el primero lo fuera en su ámbito territorial. De tal forma, que por ejemplo, concurriendo a la sucesión por el fallecimiento del padre residente en Madrid sus dos hijos como herederos, uno con residencia en Salamanca y otro con residencia en Alemania, el primero tributaría, por obligación personal, por todos los bienes con independencia de dónde estuvieran situados, ante el servicio correspondiente de la Consejería de Economía, Empleo y Hacienda de la Comunidad de Madrid y de acuerdo con la normativa autonómica; y el segundo, por su condición de no residente, lo haría por obligación real y solamente por los bienes situados en España, al Estado (Agencia Estatal de la Administración Tributaria) con aplicación de lo dispuesto en la Ley 29/1987. Si con las mismas premisas, cambiáramos la condición de residente del padre por la de no residente, en Francia por ejemplo, el hijo residente en Salamanca, y por obligación personal, debería ingresar la cuota resultante en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por la totalidad de los bienes recibidos situados o no en España; y el hijo residente en Alemania, también en la Agencia, pero por obligación real y solamente por los bienes situados en territorio español. Aplicando ambos la normativa del Estado. De haber tenido los dos hijos y el padre la condición de residentes en España, la exacción, y la normativa hubiera sido la correspondiente a la CCAA de residencia del padre, con independencia de la Comunidad de residencia de los hijos. En todo caso, y para la determinación de la residencia habitual en España, como se sabe, deberá estarse a lo establecido en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (12) .

La cesión de las competencias normativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a las CCAA de régimen común en los términos recogidos en el artículo 48 de la Ley 22/2009, el uso que se ha hecho de ella, y la propia fijación de los puntos de conexión derivada de la misma, ocasionaba que aquellos contribuyentes que debieran calcular su cuota por el Impuesto de acuerdo con la Ley 29/87 –la Ley Estatal– les resultare generalmente de un importe superior a si hubieran estado en condiciones de aplicar la autonómica, llegando incluso a situaciones realmente absurdas como la que podría darse, y de hecho se daba, en uno de los supuestos citados en el párrafo anterior, y que no era otro que aquél en el que teniendo el padre su residencia en Madrid al momento del fallecimiento, al hijo de Salamanca por la aplicación de la normativa de esta Comunidad le correspondiese una bonificación del 99% de la cuota (13) , de la que, no podía beneficiarse el hijo residente en Alemania. Parafraseando a FALCON Y TELLA en un artículo publicado en 2010 (14) : «La cesión del ISD a las Comunidades Autónomas, y el ejercicio por éstas de competencias normativas en relación con las reducciones de la base, los tipos de gravamen, y las deducciones o bonificaciones en la cuota ha supuesto una sustancial reducción del impuesto en relación con el que resultaría aplicable conforme a la normativa estatal». Esta situación, como también indicaba el citado autor, así como sus consecuencias, darían lugar a un dictamen motivado de la Comisión hecho público el 5 de mayo de 2010, que consideraba esta diferencia de trato, discriminatoria y contraria a las libertades fundamentales del TFUE, concretamente a la libre circulación de trabajadores y a libre circulación de capitales, y que finalmente desembocaría en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, Asunto C-127/12, Comisión contra el Reino de España (La Ley 105622/2014) que restringiendo la discriminación solo a la segunda –la libertad de circulación de los capitales– se pronunciaba de la siguiente manera: «Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 del TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares sobre bienes inmuebles situados en el territorio español y fuera de éste».

A la vista de la Sentencia anterior se constataba que la normativa que daba lugar a una mayor tributación para el contribuyente no residente con respecto al residente en una misma sucesión, o para el propio residente cuando el causante al momento del devengo tuviera su residencia en el extranjero, debía ser necesariamente objeto de reforma para adecuarse a lo dispuesto al TFUE. Ahora bien, como el Tribunal afirmaba en todo momento que no se trataba de cuestionar el sistema interno de reparto de competencias entre las CCAA y el Estado en materia de Impuesto sobre Sucesiones, sino que más bien la quiebra venía por la fijación de los puntos de conexión, el legislador optó por su reformulación mediante la modificación de la Disposición adicional segunda (15) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que en lo referente a los sucesiones transfronterizas entre Estados miembros o pertenecientes al Espacio Económico Europeo (16) , dejaba establecido lo

siguiente:

– Para los casos en los que la condición de no residente recayera sobre el causante, que a su vez lo hubiera sido de otro Estado miembro o del Espacio Económico Europeo, se permitiría al contribuyente aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma en donde se encontrara el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. En caso de no existir ningún bien en España, se aplicaría la normativa de la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente.

– Y para los casos en los que la condición de no residente recayera en el contribuyente, este podría aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma de residencia del causante, al igual que el resto de los residentes.

Así, los ejemplos planteados se resolverían ahora como sigue: *causante residente en Francia, un causahabiente residente en Salamanca y otro no residente, residente en Alemania*: aplicarían la normativa de la CCAA donde se encontrase el mayor valor de los bienes y derechos, aunque el primero tributaría por todo lo percibido, y el segundo, solamente por los bienes ubicados en España. De no encontrarse masa hereditaria en España, el residente en Salamanca tributaría de acuerdo con la normativa de la CCAA de Castilla y León –lugar de su residencia–, y por la parte del no residente, la sucesión estaría no sujeta. Y en el caso de *causante residente en la CCAA Madrid, y un causahabiente residente en Salamanca y otro no residente, residente en Alemania*: aplicarían la normativa de la Comunidad Autónoma de Madrid, aunque el primero tributaría por todo el incremento patrimonial y el segundo solamente por los bienes y derechos situados en España (17).

En cualquier caso, la modificación de la norma estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones deja inalterada la Ley 22/2009, por lo que las CCAA no sufren menoscabo alguno en las competencias normativas o de exacción del citado tributo. En consecuencia, será la Administración tributaria del Estado la que seguirá siendo competente para la recaudación en estos dos supuestos, aunque aplicando la normativa de la CCAA que a cada uno de ellos corresponda (18).

Cuestión diferente van a ser las repercusiones que este cambio pudiera tener en los impuestos que gravan las sucesiones sujetas a la Ley Foral derivada del Convenio navarro o a las Normas Forales dictadas en virtud del Concierto Económico del País Vasco. No olvidemos, que a diferencia de las CCAA de régimen común, las instituciones de Navarra y País Vasco sí que tienen competencias en materia de impuestos sobre las sucesiones cuando el contribuyente tiene la condición de no residente, es decir, por obligación real.

Los puntos de conexión del Convenio y Concierto son ciertamente similares con una importante diferencia en el caso navarro, como afirma JUAREZ GONZÁLEZ (19), que es la de atraer a su fuero y por obligación personal las sucesiones de aquellos causantes no residentes que de acuerdo con el artículo 5 de la Ley Orgánica de reintegración y mejoramiento del Régimen Foral de Navarra (20), conservaren la condición política de navarro, ya que en otro caso podrían pasar a tributar de acuerdo con la normativa estatal, y ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT).

Como veremos, el Concierto Económico tiene una referencia similar –en este caso a la condición política de vasco y al artículo 7.2º del Estatuto de Autonomía (21)– como añadido a la cláusula antielusión para evitar los cambios ficticios de residencia, por la que se exime a los causantes que mantuvieran tal condición la acreditación de su residencia en el País Vasco con al menos cinco años antelación a la fecha del devengo, por la cual las instituciones forales retienen la competencia normativa y de exacción por obligación personal. En este caso, a diferencia del navarro, se requiere que el causante tuviera la condición de residente, y se dispensa de la acreditación del requisito de haberlo sido durante los últimos cinco años.

Pues bien, el artículo 25 del vigente Concierto Económico asimila inicialmente la determinación de la normativa aplicable y la fijación de la competencia para la exacción por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –con la salvedad apuntada en el párrafo anterior y que se comentará más adelante–, de tal manera que una vez establecida la Administración competente para la segunda en virtud de los puntos de conexión (las Diputaciones Forales de los tres Territorios Históricos o la AEAT en el Estado), sabremos también, qué normativa deberemos tomar en consideración.

Así las cosas, encontramos dos bloques perfectamente diferenciados partiendo, como se hacía en la Ley 29/87, de la condición del contribuyente como residente –en el Estado– (por obligación personal) o no residente (por obligación real), aunque la normativa será idéntica para ambos (22). Luego, se atribuye la competencia a los Territorios Históricos:

a) Por obligación personal, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco al momento del devengo y por todos los bienes y derechos que integren su cuota hereditaria con independencia de dónde se encuentren, pudieran ejercitarse o deban cumplirse.

b) Por obligación real, en otro caso, cuando el causante tuviera su residencia en el extranjero, y la totalidad de los bienes y derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco.

No obstante, y solamente para el primero de los supuestos se establece que las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante hubiera adquirido la residencia en el País Vasco con menos de cinco años de antelación a la fecha de devengo del Impuesto. Esta es la cláusula antielusión y la salvedad referida más arriba.

Partiendo de la premisa de que la normativa foral es más beneficiosa que la estatal, también la discriminación en contra del

no residente se mitiga mejor y más efectivamente en aquella que con la regulación vigente en el Estado antes de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 3 de septiembre de 2014, al contemplarse la tributación del no residente por obligación real de acuerdo con la normativa foral, sin diferencia alguna con respecto al residente por obligación personal.

Planteemos no obstante, tres supuestos posibles en los que concurre el elemento internacional y veamos qué resultado lleva en la práctica la fijación de la exacción y competencia normativa por aplicación de los puntos de conexión del Concierto, para pasarlos luego por el tamiz de la Sentencia y de otros pronunciamientos del TJUE, al objeto de comprobar si dan lugar a situaciones contrarias a la libre circulación de capitales:

– Supuesto 1.- Causante con residencia habitual en el País Vasco, y varios causahabientes, unos residentes y otros no residentes, a los que el testador les ha atribuido indistintamente bienes y derechos situados en el País Vasco, en territorio común y si se quiere, en el extranjero. Es uno de los casos calcado a los varios que se daban previamente a la Sentencia del TJUE en territorio común: los residentes tributarían por obligación personal ante la Hacienda Foral donde tuviera su residencia habitual el causante, con la normativa de su Territorio Histórico y por todos los bienes y derechos que integraran su participación en la masa hereditaria con independencia de su situación; y los no residentes, lo harían por obligación real, ante la AEAT, aplicando la normativa del Estado, y exclusivamente por los bienes y derechos situados en España (23) . Si la totalidad de los bienes y derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o cumplirse en el País Vasco (24) , no ha lugar a discriminación alguna: la Administración competente y la normativa sería la misma para los residentes y para los no residentes, salvo que el mayor valor de los bienes y derechos estuvieran en un Territorio Histórico diferente al de residencia del causante, en cuyo caso el no residente tributaría de acuerdo con la normativa de aquel Territorio (25) , y el residente con la del Territorio donde residía el causante. Veamos unos ejemplos. El padre residente en Bilbao, deja dos hijos, uno residente en Madrid y otro en Alemania. La masa hereditaria está compuesta por un piso en Bilbao, y otro en Marbella. El hijo residente tributaría ante la Hacienda Foral de Bizkaia y con normativa vizcaína, y el no residente, ante la AEAT con normativa de territorio común. Si ambos pisos estuvieran en Bilbao, los dos tributarían ante la Hacienda Foral de Bizkaia aplicando normativa vizcaína. Si el segundo piso no estuviera en Bilbao ni en Marbella, sino en San Sebastián, y su valor fuera superior al otro, el hijo residente en Madrid tributaría en Bizkaia y con normativa vizcaína, y el no residente en Gipuzkoa, con normativa de este territorio histórico.

– Supuesto 2.- Causante no residente en el Estado, y varios causahabientes, residentes y no residentes. Los contribuyentes residentes tributan por obligación personal, por todos los bienes con independencia de dónde estén situados, a la AEAT y con normativa de territorio común, y los contribuyentes no residentes lo harán por obligación real, por los bienes situados en España, a la AEAT y con normativa de este territorio. (En ambos, del Estado, o de la CCAA donde se encontrará el mayor valor siempre que no fuera en el País Vasco (26)). Ahora bien, si todos los bienes estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en el País Vasco, el residente tributaría de igual manera a como se ha apuntado –sujeto a normativa general del Estado– pero el no residente liquidaría ahora el Impuesto ante la Hacienda Foral del Territorio Histórico donde se encontrase el mayor valor de los bienes, de acuerdo con la normativa de ese mismo Territorio, y por los bienes ubicados en el País Vasco, que serían todos, como hemos dicho. Tomemos el mismo ejemplo del supuesto anterior, pero ahora el padre residiría en Francia. El hijo residente y el no residente tributan ambos, por todos los bienes a la Administración del Estado y con normativa de territorio común. Si todos los bienes estuvieran ubicados en el País Vasco, el residente seguiría tributando a la AEAT y con normativa del Estado o de la CCAA, y el no residente pasaría a tributar a Bizkaia, si los dos pisos están en Bilbao, o a Gipuzkoa, si el de mayor valor se encontrase allí.

– Supuesto 3.- Causante residente en territorio vasco con una antigüedad inferior a cinco años a la fecha de devengo del Impuesto (27) , cuya residencia inmediata anterior lo fue en otro Estado (28) , con causahabientes residentes y no residentes. El residente tributaría por obligación personal, por todos los bienes con independencia de donde se encontrasen situados, ante la Hacienda Foral del Territorio Histórico dónde venía residiendo el causante, pero aplicando normativa general del Estado (29) . El no residente tributaría en el Estado por obligación real, aplicando normativa de territorio común (30) , por todos los bienes que estuvieran ubicados en España. Si todos los bienes estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en el País Vasco, el residente tributaría de igual manera a como se ha apuntado, pero el no residente liquidaría ahora el Impuesto ante la Hacienda Foral del Territorio Histórico donde se encontrase el mayor valor de los bienes, de acuerdo con la normativa de ese mismo Territorio, y por los bienes ubicados en la Comunidad Autónoma del País Vasco. Siguiendo con el ejemplo, si el padre fuera residente en Bilbao, pero no hubieran transcurrido más de cinco años desde su traslado desde Francia, para el residente se aplicaría la normativa del Estado, y para el no residente, en función de donde se ubiquen los bienes, como en el caso anterior, la del Estado, o la de Bizkaia o Gipuzkoa.

Así las cosas, en el primer supuesto se produciría una discriminación del contribuyente no residente con respecto al residente porque alguno de los bienes y derechos del caudal están situados fuera de la Comunidad Autónoma del País Vasco, lo que conlleva que deba aplicarse, en este caso, la Ley 29/1987, menos favorable en general, que la recogida en las normas

forales de los tres Territorios Históricos.

En el segundo, y desde el mismo prisma, el resultado es aún más curioso (31), ya que aquí la discriminación se produciría por la condición de no residente del causante con respecto a si este fuera residente, ya que el contribuyente residente estaría ahora en peor situación al no poder aplicar normativa foral, en general más beneficiosa, como se ha apuntado. Si el mayor valor de los bienes y derechos estuvieran en otra CCAA diferente a la del País Vasco, todavía podría aplicar la normativa de esa Comunidad, que será más o menos favorable; pero si el mayor importe lo fuera en el País Vasco, el perjuicio sería indiscutible, ya que se aplicaría la normativa del Estado, y en ningún caso podría tomarse como punto de conexión el de su propia residencia a falta de bienes y derechos en España. El causahabiente no residente, por su parte, y si todos los bienes que integran la masa hereditaria estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en el País Vasco, tributaría por obligación real aplicando normativa foral; y si no fuere así, aplicaría la normativa de la CCAA donde se encontrará el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto de los que se encuentren en España, por aplicación del apartado 1.a) de la Disposición adicional segunda de la Ley 29/87, salvo que fuera la del País Vasco, en cuyo caso, también resultaría perjudicado fiscalmente por razón de la ubicación de los mismos.

Y en el tercero y último, se da una situación interna que no puede ser contemplada desde el punto de vista del Derecho de la Unión, la que se produce entre el residente por menos de cinco años en el País Vasco con origen inmediato en otro Estado, pero residente al fin y al cabo, y el contribuyente, también residente; y otra, aquí sí, en la que de nuevo el no residente resulta estar discriminado fiscalmente a los ojos del legislador comunitario, por la falta de ubicación de la totalidad de los bienes y derechos en el País Vasco.

Como puede vislumbrarse, concurre en todos ellos la meritada discriminación contraria al TFUE, que el primero claramente debe imputarse al hecho de que los bienes y derechos que integran la masa hereditaria (o de los asignados a cada causahabiente por el testador) no se encuentran todos en el País Vasco, o no se puedan ejercitar o cumplirse en esta Comunidad Autónoma. En el segundo, el trato diferenciado viene de la condición de no residente del causante (y por encontrarse el mayor valor de los bienes en el País Vasco); y en el tercero, por la imposibilidad del contribuyente no residente de acogerse a la normativa foral porque la totalidad de los bienes y derechos no están situados, no pudieran ejercitarse o no han de cumplirse, en el País Vasco (32).

La solución pasaría por adaptar los puntos de conexión del Concierto en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pero como cualquier modificación del Concierto –en consonancia con su carácter de norma paccionada– debe acordarse en el seno de la Comisión Mixta del Concierto regulada en su artículo 61, y esta está sujeta a la confluencia de las voluntades políticas y, por lo tanto, necesitada de sus tiempos; y la discriminación, siendo actual, debe resolverse de inmediato, no nos queda otro recurso que acudir a la jurisprudencia, en este caso a la del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por ver si por esta vía pudieran solventarse las consecuencias prácticas de la actual regulación sin esperar al citado cambio normativo.

Paradójicamente, la solución adoptada en territorio común por la Disposición final segunda de la Ley 29/87 para aplicar la normativa propia de una Comunidad Autónoma en los casos en los que el causante sea no residente, no atiende a la ubicación en su territorio de la totalidad de los bienes y derechos, sino a que se encuentre en él el mayor valor de los que conforman el caudal relicto que estuvieran situados en España. Y digo paradójicamente, porque la modificación del punto de conexión en el Concierto Económico del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para equipararlo al del Impuesto sobre el Patrimonio en los supuestos de obligación real de contribuir, sustituyendo la referencia a la totalidad por la del mayor valor de los bienes y derechos ubicados en el País Vasco, es y ha sido una reivindicación histórica. Finalmente, recordemos también, que cuando no hubiera bien o derecho alguno situado en España, o recayera la condición de no residente en la persona del contribuyente que adquiere de un residente, la Ley 29/87, se decanta, asimismo, por la aplicación de la normativa de la Comunidad de residencia del contribuyente o del causante, respectivamente. Residencia para ambos que se fija en función del mayor número de días de permanencia en una y otra Comunidad en los últimos cinco años, sin exigencia de un mínimo, que por el contrario y por este mismo periodo, sí recoge el apartado Dos del artículo 25 del Concierto.

La solución tampoco pasa por acordar para el Concierto lo mismo que se ha dispuesto en la Ley 29/87 para las Comunidades Autónomas de régimen común, porque por un lado, es el Estado el que retiene las competencias de exacción aunque aplicando la normativa de aquellas; y por otro, porque tampoco resulta ser la más óptima para dar respuesta a todas y cada una de las posibles situaciones de discriminación (33).

III. LAS RESTRICCIONES A LA LIBERTAD DE MOVIMIENTO DE CAPITALES Y EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

1. El objeto de la discriminación y la cuestión prejudicial

Al igual que la normativa de territorio común –general y autonómica– en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ha sido sometida al enjuiciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la recogida en el propio Concierto y en las Normas Forales del Impuesto derivadas del ejercicio de las competencias reconocidas en aquél como normas del Estado que son, pudieran también cuestionarse si en la práctica dieran lugar a actuaciones contrarias a las libertades fundamentales contenidas, en este caso, en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Como bien dice ALONSO ARCE, «el cumplimiento del Derecho de la Unión Europea queda confinado a la vigilancia que realiza la Comisión Europea y a la superior autoridad del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, quién, mediante la resolución de los recursos por incumplimiento y de cuestiones prejudiciales, establece la manera en la que debe interpretarse el Derecho de la Unión de manera uniforme en todo su territorio, por lo que obliga directamente a los Territorios Históricos en el ejercicio de su competencias (34) ».

Los cauces de actuación de los que dispone el TJUE, a decir del mismo autor, son tres: los recursos de anulación, los recursos de incumplimiento, y las cuestiones prejudiciales (35) . Serían estos dos últimos los que tradicionalmente han dado lugar a pronunciamientos en el ámbito de la interpretación, aplicación, y adecuación de las normas tributarias de los Estados miembro al Derecho de la Unión, y el último, la vía natural de acceso a esta jurisdicción por los particulares mediante el recurso indirecto ante los juzgados y tribunales internos con el ulterior planteamiento por estos, en aplicación de los principios de primacía del Derecho de la Unión, la consideración del juez nacional como juez comunitario y del TJUE como máximo interprete, de una cuestión prejudicial.

Vistas así las cosas, propongo partir de la hipótesis del planteamiento de una cuestión prejudicial por los órganos jurisdiccionales competentes (36) contra un acto derivado de la aplicación de lo dispuesto en el Concierto y en las Normas Forales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los tres supuestos de transmisión hereditaria con componente transfronterizo enunciados en el epígrafe anterior, para someterlos a un «test» de adecuación a lo dispuesto en el TFUE, y en concreto a la potencial infracción de los artículos 63 y 65 referidos a la interdicción de las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembro, y entre estos y terceros países.

La correlativa cuestión prejudicial a plantear pudiera ser la siguiente:

¿Se opone a la libre circulación de capitales consagrada en el artículo 63 del TFUE, apartado 1, en relación con el artículo 65 del TFUE, una normativa de un Estado miembro en la que en el caso de las adquisiciones mortis causa entre determinadas personas se apliquen reducciones en base imponible inferiores, tipos de gravámenes superiores y no se contemplan deducciones o bonificaciones en cuota o fueran estas también inferiores, cuando al momento del devengo del impuesto el causante o el causahabiente tuvieran la condición de no residente, y la totalidad de los bienes y derechos que integran la masa hereditaria no estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubiera de cumplirse en una región, zona geográfica o territorio concreto de ese mismo Estado?

De cara a centrar el objeto del debate habría que asumir previamente que el objeto de la cuestión prejudicial anterior debe encuadrarse en el ámbito de la determinación de la deuda más que en su recaudación. En este segundo marco tendría cabida la discusión en torno a la necesidad de armonización de las normativas de los diferentes Estados para evitar la doble imposición jurídica sobre una misma herencia, que aun estando necesitadas de medidas de corrección, quedarían al margen de la regulación del TFUE, y no darían lugar al tipo de discriminación de la que nos estamos ocupando en el presente artículo. Así lo reconoce el TJUE al menos en dos de sus sentencias, la de 12 de febrero de 2009, Asunto C-67/2008, Block (La Ley 1144/2009) y la más reciente, de 30 de junio de 2016, Asunto C-123/2015, Max-Heinz Feilen (La Ley 69268/2016). En la primera se discutía si una ciudadana alemana, la Sra. Margarete Block, única heredera de un residente en Alemania entre cuyos bienes se encontraba un capital depositado en entidades financieras en España, podía descontarse del impuesto sobre sucesiones alemán lo pagado por la adquisición mortis causa de estos mismos bienes en España, concluyendo que la normativa de un Estado miembro que no prevé, en lo que respecta al cálculo del impuesto de sucesiones que corresponde abonar al heredero residente en dicho Estado miembro sobre créditos de capital contra una entidad financiera situada en otro Estado miembro, que cuando el causante residiera al momento del fallecimiento en el primer Estado miembro, se impute en el impuesto sobre sucesiones exigible el abonado en el otro Estado miembro, no es contraria al TFUE, en base, entre otras razones, a las siguientes:

«31. De ello se deduce, que en el Estado actual del Derecho comunitario, los Estados miembros disponen, sin perjuicio del respeto del Derecho comunitario, de cierta autonomía en la materia y que, en consecuencia, no tienen obligación de adaptar su sistema tributario a los diferentes sistemas de tributación de los otros Estados miembros para eliminar, en particular, la doble imposición que se deriva del ejercicio paralelo por dichos Estados de su potestad tributaria, y permitir, en consecuencia, la deducción, en un asunto como el principal, del impuesto de sucesiones abonado en un Estado miembro distinto de aquel en el que reside el heredero (...)

35. Por otro lado, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el Tratado no garantiza a un

ciudadano de la Unión que el traslado de su residencia a un Estado miembro que no sea aquel en el que residía hasta entonces sea neutro en materia de tributación. Habida cuenta de las disparidades de las legislaciones de los Estados miembros en esta materia, tal traslado puede, según los casos, ser más o menos ventajoso para el ciudadano (véanse en este sentido, las sentencias de 15 de julio de 2004, Lindfors, C-365/02, Rec. p. I-7183, apartado 34, y 12 de julio de 2005, Schempp, C-403/03, Rec. p. I-6421, apartado 45)».

La segunda de ellas se refiere también a la adecuación al TFUE de una normativa alemana que en este caso permitía la deducción parcial del impuesto pagado en una adquisición hereditaria previa del causante ocurrida en los últimos diez años, con el que el ahora causahabiente tenía un cierto grado de parentesco, y por los mismos bienes que ahora se integran en la masa hereditaria para someterlos a tributación por idéntico impuesto, siempre que la primera transmisión hubiera sido gravada a su vez, en Alemania. Pues bien, da la casualidad que en el caso del Sr. Max-Heinz Feilen los impuestos fueron abonados en otro Estado miembro, concretamente en Austria, y por tanto no se admitió la aplicación de la meritada reducción, declarando el TJUE que esta normativa es coherente con el sistema fiscal alemán (volveremos sobre este concepto más adelante), y que por tanto no resulta ser contraria al TFUE:

«32. (...) Este artículo se propone por tanto evitar en parte una doble imposición próxima en el tiempo sobre el mismo patrimonio, renunciando a la percepción de una parte del impuesto sobre sucesiones cuando este ya se había percibido en Alemania por una sucesión anterior en los plazos previstos en este artículo. La exclusión de la reducción de ese impuesto en el caso de una adquisición anterior exclusivamente gravada en el extranjero está objetivamente ligada al hecho de que la República Federal de Alemania no pudo gravar esa sucesión y percibir los ingresos fiscales correspondientes».

Al hilo de lo apuntado se refuerza la idea de que no es el sistema fiscal de los Estados miembro, ni tampoco el reparto interno de competencias en materia tributaria entre sus diferentes instituciones, lo que se pone en tela de juicio, como bien se decía en el apartado 62 de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, Asunto C-127/2012, Comisión/España: *«En efecto, como la Comisión pone de relieve, el presente recurso por incumplimiento no pretende poner en cuestión el reparto de competencias entre el Estado miembro interesado y las Comunidades Autónomas, ni más en particular, la competencia atribuida a éstas en materia de fiscalidad de las donaciones y sucesiones»* (37); afirmación que podemos hacer extensible con mayor fuerza incluso si cabe, al sistema fiscal general derivado del Concierto Económico a partir de la Sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008, Asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06 (La Ley 112196/2008) que supuso la confirmación del encaje de aquel en el Derecho comunitario.

La discusión no se encuentra por tanto en este caso, en el marco de la duplicidad en la recaudación, sino en la restricción a las libertades fundamentales recogidas en el TFUE derivadas de la aplicación de la normativa que aprueben internamente los Estados miembro y sus órganos descentralizados para determinar la deuda a ingresar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Como han llegado a resumir MARTÍN ROMÁN y DEL BLANCO GARCÍA, el TJUE ha venido interpretando que la disposiciones dictadas por los Estados son contrarias alguna de la libertades fundamentales en materia de imposición sobre las sucesiones, y concretamente a la libre circulación de capitales, en los siguiente casos:

- Cuando prevean diferentes normas para la valoración de los activos que formen parte de la herencia, en función de si estos activos están ubicados en el Estado miembro de la liquidación o en el extranjero.
- Cuando restrinjan la deducibilidad de los pasivos vinculados con activos que forman parte de la herencia de los no residentes.
- Cuando prevean un tasa mayor un trato menos favorable, en general, con respecto a los no residentes.
- Y cuando prevean una tasa mayor o un trato menos favorable, en general, con respecto a los activos heredados que estén situados en el extranjero o interrelacionados de cualquier manera con los territorios de otros Estados (38).

En otras palabras, no se habla de que la imposibilidad total o parcial de recuperar de la Administración tributaria de un Estado el impuesto pagado por la misma adquisición mortis causa en otro, sea o no contraria a estas libertades fundamentales, sino que, de la normativa interna de estos Estados, y de su aplicación, pudieran generarse situaciones que contraviniesen esas mismas libertades.

Claro está, que para que esto ocurra es necesario que la sucesión tenga un componente transfronterizo: que el causante, el contribuyente, o ambos, tengan la condición de no residentes y/o que los bienes se encuentren en un Estado diferente al que se someten a imposición. En resumen, estamos ante un problema de determinación de los puntos de conexión a la hora de fijar la normativa aplicable (39), que no de la exacción, como se ha visto con la incorporación de la Disposición adicional segunda a la Ley 29/87, que mantiene la recaudación en los órganos del Estado, pero calcula la deuda a ingresar aplicando normativa de las CCAA.

La ausencia de esta dimensión internacional en la transmisión mortis causa impediría la interposición de la cuestión prejudicial, o habiendo sido interpuesta, provocaría su rechazo por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Por ello, una de las primeras apreciaciones del Tribunal antes de entrar al fondo del asunto pasa por la comprobación del componente transfronterizo, como así ha quedado patente entre muchas otras, en la Sentencia de 22 de abril de 2010, Asunto C-510/08, Mattner (La Ley 7038/2010), de 17 de octubre de 2013, Asunto C-181/12, Welte (La Ley 152533/2013), o la propia de 3 de septiembre de 2014 (40). En sentido contrario, este pudiera haber sido el caso de la famosa Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015, de 18 de marzo (La Ley 21135/2015) que circunscrita al ámbito estrictamente interno, cuestionaba una normativa de la Comunidad Autónoma Valenciana por la que se concedía una bonificación del 99% en el Impuesto sobre Sucesiones exclusivamente para contribuyentes residentes en esa Comunidad, que fue declarada inconstitucional por contravenir el principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de la Constitución, y que carecía de trascendencia en el ámbito internacional por otorgar un mismo tratamiento a los residentes de otras Comunidades y a los no residentes en España (41). Es decir, trataba de igual manera a residentes y no residentes (42).

De igual forma no se produce discriminación alguna, ni la normativa actual derivada del Concierto Económico podrá cuestionarse a luz del Derecho comunitario, cuando todos los bienes y derechos del causante residente se encontraran en el País Vasco; o, en este mismo caso de ubicación de la masa, cuando siendo también el causante residente previo traslado desde otro país y no hubiera residido en el País Vasco al menos durante cinco años a la fecha del devengo, obligara tanto a contribuyentes residentes como a los no residentes a tributar de acuerdo con la normativa del Estado más perjudicial que la foral, porque con respecto al primero estaríamos ante una situación exclusivamente interna, y para con el segundo, no residente, porque no se apreciaría una diferencia de trato. Otra cosa sería cuando no todos pero sí la mayor parte de los bienes estuvieran situados en el País Vasco, ya que en general y en los tres supuestos, contribuyente no residente de causante residente, contribuyente residente o no residente de causante no residente, y contribuyente no residente de causante residente en el País Vasco por menos de cinco años con origen en otro Estado, porque en todos estos casos se está produciendo una discriminación que como veremos a continuación viola lo dispuesto en el artículo 63 del TFUE, ya que en todo caso menoscaba el valor de la herencia y condiciona las decisiones de inversión del patrimonio personal.

2. La imposición sucesoria y la restricción a la libertad de movimientos de capitales

Las cuatro libertades económicas fundamentales reconocidas por la Unión Europea y recogidas en el artículo 26.2 del TFUE –libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales– en palabras de ÁLVAREZ-PALACIOS ARRIGHI, están estrechamente vinculadas entre sí, de modo que el objetivo perseguido por cada una de ellas no puede alcanzarse de forma completa sino va acompañada del reconocimiento y la posibilidad del efectivo ejercicio de las demás; y todas ellas, a su vez, presuponen una cierta libertad de movimiento de capitales (43). Aunque por aproximación, las cuatro en general, y la de circulación de capitales en particular, suelen asociarse al tráfico mercantil, se reconocen tanto para las personas físicas como para las jurídicas. En consecuencia, también en el ámbito de la sucesión y del patrimonio personal, al menos por lo que a la libertad de movimiento de capitales se refiere (44).

En línea con el resto de las libertades económicas fundamentales, el TFUE formula la de circulación de «capital y pagos (45)» también en sentido negativo, «*quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y entre Estados miembros de terceros países*» (artículo 63.1), pero omite dar una definición de qué se entiende por movimiento de capitales. Ahora bien, como recuerda GARCÍA DE PABLOS (46), este concepto ha sido determinado por el TJUE por el valor indicativo de la nomenclatura de la Directiva 88/361, de 24 de junio de 1988 (47).

Así, uno de los primeros pronunciamientos del Tribunal sobre la consideración de las sucesiones como movimientos de capitales lo encontramos en su Sentencia de 11 de diciembre de 2003, Asunto C-364/01, Barbier (La Ley 1167/2004), aunque referido exclusivamente a inversiones inmobiliarias. Mucho más clara y enriquecedora a nivel didáctico sin embargo, es la Sentencia del mismo Tribunal de 17 de enero de 2008, Asunto C-256/06, Jäger (La Ley 5/2008), que además nos permite apreciar los cambios en la numeración del articulado de los diferentes Tratados hasta llegar al 56, actual 63 del TFUE:

«24. Igualmente procede recordar que el Tratado CE no define el concepto de "movimiento de capitales". No obstante es jurisprudencia reiterada que, en la medida en que el artículo 73 B del Tratado ha reproducido en lo fundamental el contenido del artículo 1 de la Directiva 88/361, y aunque esta fuera adoptada sobre la base de los artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado de la CEE (los artículos 67 a 73 del Tratado CEE fueron sustituidos por los artículos 73 B a 73 G del Tratado CE, actualmente artículos 56 CE a 60 CE), la Nomenclatura de los "movimientos de capitales" que la acompaña como anexo mantiene el valor indicativo que le era propio para definir el concepto de "movimiento de capitales" (véanse en particular, las sentencias de 23 de febrero de 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec. p. I-1957, apartado 39, y de 3 de octubre de 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Rec. p. I-9521, apartado 41).

25. *A este respecto, recordando, en particular, que las sucesiones, que suponen la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, están comprendidas en el ámbito de aplicación de la rúbrica XI del Anexo I de la Directiva 88/361, "Movimientos de capitales de carácter personal", el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 42 de la sentencia van Hilten-van der Heijden, antes citada, que las sucesiones constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 73 B del Tratado (véase también, en este sentido, la sentencia Barbier, antes citada, apartado 58), salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro».*

Una vez fijado el encuadre de las sucesiones en el concepto de movimiento de capitales del TFUE, y asumiendo que para que sea posible su aplicación debemos estar ante una transmisión mortis causa en la que concurra un elemento internacional, debe necesariamente concluirse, que una normativa propia de un impuesto que afectare a la libre circulación de los bienes integrantes de la herencia puede ser susceptible de incidir en una restricción prohibida por el artículo 63 del Tratado.

La manera en la que incide se define en la Sentencia Barbier citada. El Sr. Barbier, residente en Bélgica era propietario de unos bienes inmuebles sitos en Países Bajos sobre los que pesaba una obligación incondicional de transmisión a un tercero. A su fallecimiento, y de acuerdo con la normativa del impuesto sobre sucesiones neerlandesa, los herederos del Sr. Barbier debían tributar por la adquisición de los citados inmuebles, pero por la residencia del causante en otro Estado miembro, no se les tenía en cuenta la obligación de entrega. En esta situación, el Tribunal, recordando previamente que si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembro esta debe ejercerse respetando el derecho comunitario, afirma que existe una restricción a libertad de movimiento de capitales porque *«puede disuadir de la compra de bienes inmuebles situados en el Estado miembro en cuestión, tanto para la enajenación de la propiedad económica de dichos bienes a otra persona, por un residente en otro Estado miembro. Además, provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquel en el que se sitúan los bienes y que están en una situación idéntica a la del Sr. Barbier»* (apartado 62). La misma doctrina se reitera en posteriores sentencias del mismo Tribunal, algunos ya citados como el Asunto Jäger, o la propia, Comisión/España de septiembre de 2014, y en las más recientes de 26 de mayo de 2016, Asunto C-244/2015, Comisión/Grecia (La Ley 51460/2016) y de 8 de junio de 2016, Asunto C-479/2014, Sabine Hünnebeck (La Ley 58289/2016).

La restricción definida en el apartado 1.1. de la Directiva 88/361 (48) , se produce por tanto, porque la mayor carga fiscal puede incidir en la toma de las decisiones de inversión en uno u otro Estado, como porque puede llegar a producir un menoscabo en el valor de la herencia.

Ahora bien ¿cómo se conjuga esta afirmación con lo dispuesto en el artículo 65 del TFUE?. Me explico. Dice el artículo 65.1.a), que lo establecido en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembro a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto al lugar donde esté invertido su capital ¿Permite entonces el Tratado la discriminación por razón de la residencia del contribuyente o de la ubicación de los bienes? De nuevo tendrá que ser el TJUE el que a través de la interpretación arroje luz sobre el asunto.

Lo que hace el apartado 1 del artículo 65 no es sino reiterar la afirmación de que la competencia para regular su propio sistema tributario reside en cada uno de los Estados miembro, así como la imposibilidad de las autoridades comunitarias para interferir en la mismas, siendo esta una labor más propia de las políticas de armonización de la imposición directa, hoy, como sabemos, escasamente desarrolladas en relación con el impuesto sobre sucesiones y donaciones. Si bien esto es así – y más allá de las políticas fiscales con efectos puramente internos– si no se pusieran límites o no se acotará la extensión del ejercicio de esta potestad se corre el riesgo de dejar sin contenido una parte importante de la libertad económica fundamental de movimiento de capitales. Por esta razón el apartado 3 del mismo artículo 65 se encarga a continuación de fijar esos límites: *«3.- Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta a la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63».*

En resumen y en relación con lo apuntado, podemos llegar a afirmar que a las normativas del impuesto sobre sucesiones y donaciones de los tres territorios históricos, o al mismo Concerto Económico, no les está vedado establecer diferencias de tributación entre personas residentes y no residentes, o por razón de la ubicación de los bienes en otro territorio o Estado, pero siempre y cuando no den lugar a una discriminación arbitraria o que pueda provocar restricciones encubiertas a la libertad de movimiento de capitales.

3. La interdicción de la discriminación arbitraria entre residentes y no residentes

Partimos entonces del hecho de que el trato desigual entre residentes y no residentes está permitido por el TFUE, pero también, que no lo está en todos los casos. Como afirma la doctrina del TJUE que citaremos a seguido, y también GARCÍA DE

PABLOS, el TFUE distingue entre los tratos desiguales y la discriminación arbitraria prohibida, de manera que las medidas nacionales que dispensen un tratamiento diferente por razón de la residencia del causante o del causahabiente y/o por la ubicación de los bienes –como es el caso de las vigentes en las Normas Forales de los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones de los territorios Históricos de Araba, Bizkaia y Gipuzkoa– para ser consideradas compatibles con las disposiciones del Tratado relativas a libre circulación de capitales deben referirse a situaciones objetivamente no comparables, o estar justificadas por imperiosas razones de intereses general (49) .

La mayoría de las Sentencias del TJUE citadas hasta ahora se refieren a la justificación del trato desigual. Y ello porque es la alegación recurrente por parte de los Estados en su defensa, principalmente en aquellos supuestos en los que media un recurso por incumplimiento por denuncia de la Comisión. De entre todas ellas me gustaría destacar además de las Sentencia Jäger y Mattner, la Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Asunto C-11/2007, Eckelkamp (La Ley 116083/2008), y la de 18 de diciembre de 2014, Asunto C-133/2013, Staatssecretaris van Economische Zaken contra Q (La Ley 169534/2014). En el asunto Eckelkamp se debatía la adecuación al Tratado de una normativa de la región de Flandes en Bélgica relativa al impuesto sobre sucesiones que en relación con un determinado bien de la herencia ubicado en Knnoke-Heist (Bélgica) no admitía la deducción de la deuda vinculada al mismo, porque la causante al momento del fallecimiento no residía en Bélgica. El Tribunal, después de afirmar que la situación no constituía una situación puramente interna y que la medida no solo podría disuadir de la compra de bienes inmuebles en ese Estado sino que además provocaría la disminución del valor de la herencia a un residente en otro Estado miembro, recuerda que estando ante situaciones objetivamente comparables –en este caso con respecto a un causante residente– la única alegación posible sería que la medida estuviera justificada por imperiosas razones de interés general, y que la posibilidad de los herederos de recuperar el importe pagado de más en Bélgica en la declaración del impuesto en el país de residencia –siendo una ventaja fiscal acordada unilateralmente por el otro Estado– no podía ser admitida en virtud de lo dispuesto en la Sentencia de la misma fecha, 11 de septiembre de 2008, Asunto C-43/2007, Arens-Sikken, en su apartado 65 (la Ley 123309/2008). Por su parte, en la segunda de las citadas, la Sentencia de 18 de diciembre de 2014, ante el interés de la contribuyente residente neerlandesa de aprovecharse de la exención reconocida por este Estado a las donaciones de una finca rústica, y la negativa de la Administración tributaria de aquel país a su admisión por encontrarse el inmueble en el Reino Unido y no en los Países Bajos alegando que la medida era consecuente con el objetivo de preservar la integridad de ciertas fincas pertenecientes al patrimonio cultural e histórico nacional no siendo por tanto situaciones comparables, el Tribunal declara que tal normativa es compatible con el Tratado, siempre que no queden excluidas de tal exención las propiedades que puedan vincularse al citado patrimonio a pesar de hallarse en el territorio de otro Estado.

Las anteriores no son como digo, más que alguno de los muchos ejemplos de los pronunciamientos del Tribunal, que constatando que la normativa nacional enjuiciada dispensa un trato diferenciado a residentes y no residentes inicialmente contrario al artículo 63.1 del Tratado, la somete primero a un test para determinar si se está ante situaciones objetivamente comparables; para, en caso afirmativo, pasar luego a comprobar si procede declarar la concurrencia de una causa justificativa que pudiera evitar su expulsión de ordenamiento.

En la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España, se decía que la situación de los residentes y no residentes frente a la sucesión era una situación objetivamente comparable frente a las alegaciones del Reino de España en sentido contrario que entendía que los primeros tributaban por todos sus bienes con independencia de su situación –obligación personal– y los segundos solamente por bienes que estuviera ubicados en territorio nacional –obligación real– (50) ; y dado que tampoco existía una causa justificativa, se declaró su inadecuación al Tratado. La menor carga tributaria dependía en este caso exclusivamente de la condición de residente del sujeto pasivo, no modulándose por otras variantes como el importe de la base imponible o la cualidad de los bienes y derechos que integraran la masa hereditaria, que de algún modo justificarían la diferencia de trato (51) .

Una de estas causas justificativas es la llamada coherencia del sistema fiscal. En la ya citada Max-Heinz Feilen de 30 de junio de 2016, que recordemos, versaba sobre la posibilidad de recuperar parcialmente en Alemania el impuesto pagado en Austria por una sucesión previa cuyos bienes luego se integraban en otra sucesión posterior no habiendo transcurrido más de diez años entre ambas, se decía que aun estando ante situaciones comparables, la diferencia de trato estaba objetivamente justificada por una razón imperiosa de interés general como era la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal invocada por el Gobierno Alemán. En el apartado 30 se encargaba de definir la coherencia fiscal, con cita de otra Sentencia, la Welte, de 17 de octubre de 2013:

«30.- Hay que recordar en ese sentido que el Tribunal de Justicia ya ha reconocido que la necesidad de preservar la coherencia de un régimen fiscal puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado. Sin embargo, para que pueda admitirse tal justificación, es necesario que se demuestre la existencia de una relación directa entre la concesión de la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado, debiendo apreciarse el carácter directo de ese

vínculo a la luz del objetivo de la normativa controvertida».

No se aprecia la citada coherencia fiscal sin embargo, en la Sentencia de 26 de mayo de 2016, Asunto C-244/15, Comisión/Grecia, que en referencia a la exención por la adquisición mortis causa de la vivienda habitual a favor del cónyuge o del hijo del causante, la condicionaba a que el contribuyente residiera permanentemente en Grecia, y que la República Helénica justificaba en el hecho de alcanzar de un modo coherente y sistemático el objetivo de hacer frente a las necesidades en materia de vivienda en Grecia y al vínculo del heredero con la sociedad griega. Pues bien, el Tribunal, declara que Grecia ha incumplido sus obligaciones con respecto al artículo 63 del Tratado, toda vez que la exención prevista *«no se supedita a la obligación, para el heredero, de establecer su vivienda habitual en el inmueble objeto de la sucesión, ni siquiera a ocupar dicho inmueble»* (apartado 40), ni tampoco se le exige la alegada vinculación, *«ya que un heredero que no reside de modo permanente en Grecia en el momento de la apertura de la sucesión y que no posee ningún inmueble puede, al igual que el heredero que reside en ese Estado miembro, mantener un vínculo estrecho con la sociedad griega y pretender adquirir, en el citado Estado, el inmueble objeto de la sucesión, para establecer en él su residencia habitual»* (apartado 41).

Como se ha dicho, la coherencia del sistema fiscal como justificación no se puede hacer depender de las medidas que pudieran adoptar otros países (Sentencia Arens-Sikken, Asunto C-43/07 o Eckelkamp), de la restricción en el acceso a la información de otros Estados (Sentencia Welte, Asunto C-181/2012), por el riesgo de evitar la pérdida de ingresos fiscales (Comisión/Grecia, Asunto C-244/2015), ni tan siquiera, por el hecho del que el residente haya dispuesto del ejercicio de opción para equipararse fiscalmente al no residente (Sentencia de 4 de septiembre de 2014, Asunto C-211/13, Comisión Alemania, no publicada, y Sentencia de 8 de junio de 2016, Asunto C-479/2014, Asunto Sabine Hünnebeck).

Esta última es de singular importancia por su potencial trasposición a la normativa foral por lo que luego diré. A raíz de la Sentencia del TJUE de 22 de abril de 2010, Mattner, que declaró contraria al TFUE una normativa en la que el caso de la donación de un inmueble situado en Alemania se aplicaba una reducción sobre la base imponible inferior –de 2.000 euros– si el donante y el donatario residían en otro Estado que si uno de ellos fuera residente en ese país, el legislador alemán se vio obligado a introducir un mecanismo por el que se permitía la aplicación de la reducción incrementada –400.000 euros– aun cuando ambos –donante y donatario– fueran no residentes, si el donatario solicitaba la aplicación de la misma (52). Es decir, se establecía una especie de economía de opción. Pues bien, la Administración tributaria alemana se negaba a admitir la aplicación de la reducción incrementada en el caso de la Sra. Hünnebeck por la donación que había realizado de la mitad de un inmueble sito en Düsseldorf (Alemania) a sus dos hijas, porque todas ellas eran residentes en el Reino Unido, y porque, seguía diciendo la Administración, no había sido ejercitada la correspondiente solicitud por la reducción incrementada. Curiosamente la modificación normativa apuntada, como alegaba la Sra. Hünnebeck había entrado en vigor con posterioridad a las donaciones, pero aun así el Tribunal resuelve:

«42. En cuanto al carácter facultativo de dicho mecanismo tributario, hay que poner de relieve que, suponiendo incluso que este mecanismo fuere compatible con el Derecho de la Unión, según jurisprudencia reiterada, un régimen nacional restrictivo de las libertades de circulación puede seguir siendo incompatible con el Derecho de la Unión, aun cuando su aplicación sea facultativa. La existencia de una opción que permita en su caso hacer que una situación sea compatible con el Derecho de la Unión no tiene por efecto paliar, por sí sola, el carácter ilegal de un sistema, como el controvertido, que sigue conteniendo un mecanismo tributario no compatible con ese Derecho. Debe añadirse que es así, máxime en el caso de que, como en el presente asunto, el mecanismo incompatible con el Derecho de la Unión sea el automáticamente aplicado a falta de elección por parte del contribuyente (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de febrero de 2013, Becker, C-168/11, EU:C:2013:117, apartado 62 y jurisprudencia citada)».

Y concluye:

«68. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que recurre, para las donaciones entre no residentes, si el beneficiario no lo solicita expresamente, a un método del cálculo del impuesto que aplica una reducción fiscal reducida (...)»

No directamente, al modo y manera como se plantea el ejercicio de opción en la generales tributarias –por todas, el artículo 117.3 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (53) –, pero si de forma indirecta, podemos extrapolar esta Sentencia a la situación contemplada en la Resolución de la Junta Arbitral 6/2015, de 4 de mayo, en la que como ya se apuntó, y atendiendo a la necesaria ubicación de la totalidad de los bienes y derechos en el País Vasco para poder aplicar la normativa foral al contribuyente no residente, se decía que esta «totalidad» no venía referida a la masa hereditaria, sino a que los concretos bienes dejados por el testador a este, se encontrarán todos en territorio vasco.

En la ordenación de la sucesión, el testador en consecuencia pudiera salvar la discriminación generada por actual regulación derivada del Concierto Económico legando a los no residentes aquellos bienes que exclusivamente se encontraran en el País Vasco, a modo de «opción». Ahora bien, esta posibilidad, como bien dice la Sentencia del asunto de la Sra. Hünnebeck, no evitará en ningún caso que la normativa siguiera siendo considerada como contraria al TFUE, y por lo tanto, que siga estando necesitada de una urgente adecuación. De una u otra forma, en este caso también concurre un mecanismo de carácter facultativo que no puede considerarse asimismo, como corrector a la restricción de la libertad fundamental a la libre circulación de capitales ni la convierte en compatible con el Derecho de la Unión.

En definitiva, y en palabras de ROMERO CISCAR, para justificar la diferencia de trato habrá que estar a que las situaciones para las que la normativa establezca alguna diferencia no sean objetivamente comparables, y a al hecho de que «en materia de sucesiones y donaciones, un Estado miembro difícilmente podrá interponer restricciones a los movimientos de capitales que se produzcan tanto con otros países miembros como con países terceros alegando una razón imperiosa de interés general, en cualquier caso está tendrá que demostrarse y ser proporcional para cumplir sus objetivos (54) ».

4. Extensión de la doctrina del TJUE a los residentes en terceros países

Recordemos que el artículo 63.1 del TFUE, al hablar de la restricción a los movimientos de capitales se refiere a aquellos que se producen entre Estados miembros y «entre Estados miembros y terceros países». Además, la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, Comisión /España (y también la de 26 de mayo de 2016 Comisión/Grecia) extiende su aplicación a los Estados de la Asociación de Libre Comercio y a la misma restricción recogida en artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, en el que están todos los países de la Unión además de Islandia, Liechtenstein y Noruega; y la de 17 de octubre de 2010, Welte, hace lo propio con Suiza (apartado 56): «En consecuencia, una restricción como la del litigio principal relativa a la libre circulación con un tercer país como la Confederación Suiza, no puede eludir la aplicación del artículo 56 CE, apartado 1 (55) , sobre la base del artículo 57, apartado 1».

A raíz de la publicación de la ya tan reiterada Sentencia de 3 de septiembre de 2014, y antes de que entrase en vigor la Disposición adicional segunda de la Ley 29/87 reguladora del impuesto sobre sucesiones y donaciones de territorio común – que con efectos a partir del 1 de enero de 2015 adaptaba esta regulación al dictado de aquella– no parecía establecerse diferencia alguna entre no residentes. Así las Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de 12 de febrero de 2015 Rec. 2005/2013 (La Ley 90133/2015) y de 16 de octubre de 2014 Rec. 7961/2012 (La Ley 260112/2014), en relación, eso sí, con no residentes procedentes de la Unión –en Bélgica y Reino Unido, respectivamente– concluían de la manera siguiente:

«Entiende este Tribunal Central que la discriminación advertida y declarada por el TJUE se extiende:

A los supuestos de obligación real.

A los supuestos de obligación personal en el que el causante no resida en España.

A los supuestos de cualquier tipo de adquisición gratuita inter vivos de bienes inmuebles situados dentro o fuera del territorio español en el que exista algún tipo de punto de conexión que permita quedar gravado por impuesto español, teniendo como donantes o como donatarios sujetos no residentes.

En este caso se trata de un supuesto en el que el sujeto pasivo era no residente, y por tanto sujeto por obligación real produciéndose discriminación respecto al resto de los herederos residentes en España. De ahí que proceda anular la liquidación dictándose, en su caso, por la Oficina Nacional nueva liquidación en la que se evite la discriminación de conformidad con la doctrina jurisprudencial expuesta».

Pero este parecer no debía ser tal, al menos para el legislador. En la Disposición adicional segunda de la Ley 29/87 se identifica a los no residentes como «residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo», dejando fuera a los residentes de otros países. Pero esta interpretación del fallo de la Sentencia del TJUE, a mi entender, y dicho sea con el debido respeto, no se ajusta a derecho por una razón de peso: el fallo dice literalmente «que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículo 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de este», lo que en otras palabras significa que se ha incumplido lo dispuesto en los citados artículos, que hablan ambos de la interdicción de la libertad a los movimientos de capitales entre Estados miembros y firmantes al Acuerdo, pero también, y al menos por el dictado del artículo 63.1 del TFUE, entre Estados miembros y terceros países, no refiriéndose en ningún momento a que los no residentes «discriminados» deban residir necesariamente en la Unión o en el ámbito de aplicación del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

Otra cuestión diferente sería si el argumento hubiera fundado la discriminación en la libertad de establecimiento y no de capitales, ya que el artículo 49 del TFUE que regula aquella, no la extiende a terceros países. Este fue el contenido del pronunciamiento del Tribunal en la Sentencia de 19 de julio de 2012, Asunto C-31/11, Marianne Scheunemann (Aranzadi TJCE 2012\2016) relativo a la transmisión por herencia de unas participaciones de una sociedad de capital ubicada en Canadá:

«33. Por lo que atañe al capítulo del Tratado relativo a la libertad de establecimiento, éste no contiene disposición alguna que amplíe el ámbito de aplicación de sus disposiciones a las situaciones relativas a la participación que se posea en una sociedad cuyo domicilio se encuentre en un país tercero (véase, en este sentido, auto de 10 de mayo de 2007, A y B, C-102/05, Rec. p. I-3871, apartado 29 y la Sentencia de 24 de mayo de 2007, Hölbock, C-157/05, Rec. p. I- 4051, apartado 28)(...)»

34. Por consiguiente, los artículos 49 TFUE y siguientes no se aplican en una situación como la controvertida en el procedimiento principal».

La Sentencia anterior no hace sino reforzar el argumento defendido, pero en sentido contrario como se puede inferir, ya que el artículo 63.1 sí que recoge tal extensión de efectos a terceros países.

No lo entiende así sin embargo, la Administración tributaria, quién en dos contestaciones de la Dirección General de Tributos a sendas consultas, la V2437-15, de 31 de julio de 2015 (La Ley 2714/2015), y la V0265-16, de 25 de enero de 2016 (La Ley 266/2016), referidas a residentes en terceros países no integrados tampoco en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, declara la aplicación de la normativa estatal general y no la de las CCAA en materia de sucesiones y donaciones. Dice la primera de ellas: «En el supuesto planteado, tanto el hipotético causante como los hipotéticos donatarios son residentes en Suiza, que no forma parte de la Unión Europea ni del Espacio Económico Europeo. Por tanto, no tendrán derecho a aplicar normativa alguna, pues no le resultara aplicable el contenido de la disposición adicional segunda de la LISD»; y la segunda: «Es decir la posibilidad de aplicar la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma de residencia del causante –en este caso Madrid– no se extiende a todos los contribuyentes no residentes, sino, exclusivamente, a los que residieran en Estados miembros de las citadas organizaciones, pero no a los residentes en terceros países, a los cuales les resulta aplicable la normativa estatal del ISD, y no la aprobada por las Comunidades Autónomas».

Coincidimos plenamente con CALVO VÉRGEZ y con ROMERO CISCAR, cuando afirman que la normativa estatal vigente en materia de impuesto sobre sucesiones y donaciones sigue incurriendo en la discriminación declarada por la Sentencia con respecto a los no residentes en Estados que no formen parte de la Unión ni del Espacio Económico Europeo (56) . En conclusión, no podemos restringir el ámbito de aplicación del TFUE, y dejar fuera a estos no residentes a riesgo de volver a incurrir en el mismo incumplimiento declarado de forma reiterada por la doctrina de la TJUE.

Pero el objeto de este estudio no es como tal la legislación vigente en territorio común, sino más bien la interpretación que debe darse de la restricción a la libre circulación de capitales con respecto al impuesto sobre sucesiones y a las situaciones derivadas de la aplicación de la normativa propia de los tres territorios históricos, por si basándonos en la doctrina establecida por el TJUE pudiera llegar a ser declarada contraria al TFUE, y en caso afirmativo, proponer soluciones. Y qué duda cabe, que la extensión de efectos a terceros países es un elemento práctico de primera magnitud, que tiene que impedir que se fijen diferencias arbitrarias, aquí también, entre «no residentes de primera» y «no residentes de segunda».

5. La doctrina del TJUE y la normativa foral en materia de impuesto sobre sucesiones.

La adecuación del propio Concierto Económico y de las normas forales en materia de impuesto sobre sucesiones y donaciones al TFUE es algo, como ya se apuntó más arriba, que no admite discusión. Lo mismo cabe decir de la aplicación de la doctrina acuñada por el TJUE en su labor interpretativa de aquel. En consecuencia, si alguna disposición de estas normas forales o del mismo Concierto resultaren contrarias al derecho originario de la Unión, y en especial en este caso, a sus libertades fundamentales, podría ser expulsada del ordenamiento siguiendo los trámites establecidos. Entre estos trámites estaría la aplicación directa de la normativa europea por un órgano jurisdiccional –o económico administrativo– del Estado, como juez comunitario que es; o en caso de albergar dudas en su aplicación, con el planteamiento por los juzgados y tribunales o por el órgano económico-administrativo de una cuestión prejudicial al TJUE. No olvidemos que también pudieran solventarse ante este los llamados recursos por incumplimiento a resultas de un procedimiento iniciado a instancias de la Comisión Europea.

Siguiendo con el hilo argumental de este trabajo, intentaremos ahora contestar a la cuestión prejudicial planteada en apartados anteriores, que resumimos de la siguiente manera:

– Si se opone al Tratado una normativa relativa al impuesto sobre sucesiones como la recogida en el Concierto Económico y en las normas forales que discrimina entre causahabientes residentes y no residentes cuando la totalidad de los

bienes y derechos no estuvieran situados, no pudieran ejercitarse o no hubieran de cumplirse en una determinada región de un Estado miembro –en este caso en el País Vasco–.

– Si se opone al Tratado una normativa relativa al impuesto sobre sucesiones como la recogida en el Concierto Económico y en las normas forales que introduce discriminaciones por la condición de no residente del causante cuando el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto se encontraran en una determinada región de un Estado miembro – en este caso el País Vasco–.

– Si se opone al Tratado una normativa relativa al impuesto sobre sucesiones como la recogida en el Concierto Económico y en las normas forales que discrimina al contribuyente no residente cuando el causante hubiera trasladado su domicilio desde otro Estado y no llevará residiendo al menos cinco años en una determinada región – País Vasco–, y la totalidad de los bienes y derechos que integraran el caudal relicto no estuvieran situados, no pudieran ejercitarse o no hubieran de cumplirse en un determinado territorio de un Estado miembro –en este caso en el País Vasco–.

Partimos del hecho de que la normativa foral es más favorable que la Estatal, y también, de evitar hacer comparativas entre la normativa foral y la vigente en las diferentes Comunidades Autónomas que pudieran dar lugar a que por ubicarse el mayor valor de los bienes en una u otra comunidad, o por la residencia del contribuyente o del causante en alguna de ellas se tributara por un importe inferior. Y como añadido a lo anterior y a aun a riesgo de ser reiterativo, me gustaría volver a señalar, que en ningún caso estamos cuestionando el sistema de distribución interno de competencias, sino sus efectos ante la concurrencia de un no residente, bien sea causante o causahabiente (57).

Si todavía pensamos que a los supuestos anteriores les pudiera ser de aplicación la Disposición adicional segunda de la Ley 29/1987 en sus apartados 1.a) para el caso de causante no residente, y 1.b) para los dos casos con causante residente, tengo que decir, que a mi entender, tal solución no sería posible. En primer lugar porque la Administración Tributaria es la que retiene la recaudación del impuesto sobre sucesiones, y sería esta la que en su caso debería realizar la liquidación aplicando la normativa de los territorios forales, lo cual no tiene ningún fundamento en base al Concierto, aunque si lo tuviera de acuerdo con la Ley 22/2009 que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. En segundo lugar, porque la remisión que la disposición adicional hace a otras normativas lo es a la de las Comunidades Autónomas, y en nuestro caso la Comunidad Autónoma del País Vasco no tiene competencias en la materia. Y en tercer lugar, porque la remisión se hace a la normativa en bloque, no solamente a las ventajas fiscales, y como los Territorios Históricos, a diferencia de las Comunidades Autónomas, sí que tienen competencias en materia de impuesto sobre sucesiones y donaciones de no residentes, se produciría un «bucle» del que sería difícil salir. Así por ejemplo, cuando estemos ante un contribuyente no residente y los bienes no se encuentren en su totalidad en el País Vasco, sería de aplicación el apartado 1.b) de la disposición adicional, que a su vez remitiría a la normativa, si se quiere, del territorio histórico de residencia del causante, que tampoco podría aplicarse, porque por la condición de no residente del contribuyente se lo impide en virtud del Concierto. A la misma solución llegaríamos si habláramos de un causante no residente. En este caso el apartado 1.b) remitiría al territorio histórico donde se encuentre el mayor valor de los bienes de estar en tal proporción en el País Vasco con respecto al resto del Estado, que tampoco podría aplicarse porque el Concierto solo reconoce competencias normativas a los territorios históricos cuando el causante hubiera venido residiendo al menos cinco años en el País Vasco, en el caso de la obligación personal, o todos los bienes estuvieran en el País Vasco, en caso de obligación real.

En resumen, la disposición adicional segunda se dictó para adecuar la normativa de territorio común al contenido de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, y no a la del Convenio con Navarra, ni a la del Concierto con el País Vasco. Forzar el modelo es hacer juegos de artificios. Cuestión diferente es que de aplicarse la doctrina del TJUE haya que considerarse que se ha producido una laguna legal, y que en virtud de la disposición adicional primera del Concierto, la Ley 29/87 tenga carácter supletorio, pero incluso en este caso, volveríamos de nuevo al bucle del párrafo anterior. Es más, para que sea aplicable la doctrina del TJUE como veremos a continuación, será condición necesaria que se aplique la normativa estatal general menos favorable que la foral, si admitiéramos la premisa de aplicar esta última por reenvío, no haría falta reformar el Concierto en esta materia, porque de momento, y hasta que no se diga lo contrario, la modificación de la Ley 29/87, no ha sido cuestionada por las instituciones comunitarias.

Ni tan siquiera la Administración tributaria admite en la práctica tal posibilidad, al menos hasta la fecha. Por propia experiencia, tengo conocimiento del rechazo de las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones presentadas ante la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria –única competente para la recepción de las declaraciones y autoliquidaciones con presencia de un no residente– con el argumento de que la Sentencia del TJUE se refiere al sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y no del Concierto Económico (58).

Asumiendo por tanto, que en los supuestos citados debe aplicarse la legislación estatal general y que en consecuencia, se produciría una tributación superior que si fuera de aplicación la normativa foral de cualquiera de los tres territorios históricos, traslademos ahora los argumentos de la doctrina del TJUE al objeto de constatar si realmente se produce, en la situación

actual, algún tipo de discriminación en este sentido, que pudiera resultar contraria a la libertad de movimientos de capitales recogida en el artículo 63.1 del TFUE. Veamos sus condicionantes.

Que las transmisiones mortis causa son consideradas como movimientos de capitales, en este caso de carácter personal, cuyas limitaciones pueden ocasionar incumplimientos a su libre circulación contrarios al TFUE, deriva de la interpretación realizada de manera sistemática por el TJUE que reconoce el valor indicativo de la nomenclatura recogida en el Anexo I de la Directiva 88/361 del Consejo de 24 de junio de 1988 (véase entre otras, la Sentencia de 17 de enero de 2008, Asunto C-256/06, Jäger y la Sentencia de 11 de diciembre de 2003, Asunto C-364/01, Barbier).

Que para que el incumplimiento pueda ser cuestionado a la vista del TFUE es necesario que concurra un elemento internacional: en este caso la condición de no residente del causahabiente en el primero y tercero de los supuestos, y del causante, en el segundo (véase entre otras, la Sentencia de 17 de octubre de 2013, Asunto C-181/12, Welte; y la Sentencia de 22 de abril de 2010, Asunto C-510/08, Mattner).

Que la regulación interna del impuesto sobre sucesiones que distingue entre residentes y no residentes pueda causar una disminución del valor de la herencia o condicionar las decisiones de inversión en uno u otro Estado. Esta la consecuencia directa del hecho de que los contribuyentes no residentes en el País Vasco deban tributar de acuerdo con normativa estatal, menos favorable, así como la de los contribuyentes de un causante no residente (véase entre otras, las Sentencias de 11 de septiembre de 2008, C-11/2007, Eckelkamp, y C-43/2007, Arens-Sikken).

Que el trato desigual no suponga una discriminación arbitraria. Para ello es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones no comparables o que resulte justificada por razones imperiosas de interés general. Que la situación entre un residente y un no residente que heredan del mismo causante, o de un heredero de un causante residente o de un no residente, son comparables, no ha lugar a dudas para el TJUE, ya que coloca a todos en el mismo plano atribuyendo la diferente tributación a la exclusiva condición de residente o no residente, como así lo ha manifestado, por todas, en la Sentencia de 26 de mayo de 2016, Asunto C-244/2015, Comisión /Grecia: «29. En efecto, la normativa de un Estado miembro que supedita la aplicación de una exención del impuesto sobre sucesiones al lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, cuando da lugar a que las sucesiones entre no residentes soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones en las que solo intervienen residentes, constituye una restricción a la libre circulación de capitales» (véase también, Sentencia de 3 de septiembre de 2014, C-127/12, Comisión España). Y que no está justificada por razones como la coherencia del sistema fiscal, ni se salva por la posibilidad del contribuyente de recuperar el impuesto en el otro Estado, por las restricciones al acceso a la información, ni con el ejercicio de la facultad de opción para aplicar la ventaja fiscal, es algo que se desprende de las Sentencias Arens-Sikken, Eckelkamp y Welte, ya citadas, y de las Sentencias de 4 de septiembre de 2014, Asunto C-211/13, Comisión Alemania, no publicada, y de 8 de junio de 2016, Asunto C-479/2014, Asunto Sabine Hünnebeck.

En conclusión, tal y como está la normativa, la contestación del TJUE a la cuestión prejudicial planteada hipotéticamente iría en el sentido de declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 63 del TFUE al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las sucesiones entre los causahabientes residentes y no residentes en España, y los causantes residentes y no residentes en España.

Las soluciones que se pueden plantear serían de doble carácter: temporales y permanentes.

Con carácter temporal la propuesta pasa por la aplicación directa de la doctrina del TJUE a los supuestos con componente internacional permitiendo a los contribuyentes aplicar la ventajas fiscales reconocidas en los territorios forales con respecto a la regulación general estatal ante la inaplicación de la normativa autonómica o foral (59) . Así, y para los contribuyentes no residentes de un causante residente, debiera permitírseles aplicar las ventajas fiscales del territorio histórico de la última residencia del causante, aun cuando la totalidad de los bienes y derechos sitos en España no estuviera situados, no pudieran ejercitarse o no pudieran cumplirse en el País Vasco, así como liquidar el Impuesto ante la correspondiente Hacienda Foral, incluso cuando la última residencia anterior del causante hubiera estado en otro Estado y no llevara residiendo en el País Vasco al menos cinco años. Y para cuando el causante fuera el no residente, que se aplicará la normativa y se recaudase por el Territorio Histórico de residencia del contribuyente; o en otro caso, por la condición de no residente del contribuyente, la normativa del territorio histórico o de la CCAA donde se encontraran cada uno de los bienes, y ante su correspondiente Administración, contemplando las peculiaridades propias de la acumulación y respeto a la progresividad del Impuesto.

Con carácter permanente estaríamos necesitados de una revisión de la Ley del Concierto Económico que reforme y actualice los puntos de conexión en materia de imposición sobre las sucesiones, que no necesariamente debe ir en el sentido de lo recogido en la disposición adicional segunda de la Ley 29/87 (60) . En línea con lo planteado con carácter temporal en el párrafo anterior, y para el caso de que el causante fuera residente, se atendería a su residencia en el País Vasco para fijar la competencia normativa y de exacción en los Territorios Forales. Ahora bien, habría que introducir al menos dos modificaciones en el concepto de residente habitual del causante a efectos del impuesto: primera, que no se requiriese al menos cinco años de residencia, sino que bastara –como así se dice en el artículo 28 de la Ley 22/2009– con haber residido el

mayor número de días en el País Vasco en los últimos cinco años contados de fecha a fecha hasta el devengo del impuesto; y segunda, que no se aplicará la norma anterior cuando la residencia habitual inmediata anterior a fijar su domicilio fiscal en el País Vasco hubiera estado en otro Estado, y en los cinco últimos años no hubiera residido en otra Comunidad Autónoma un mayor número de días hasta la fecha del devengo, manteniendo la excepción de no aplicación de las normas anteriores para aquellos residentes que hubieran conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7.2 del Estatuto de Autonomía. Así, cuando el contribuyente fuera no residente, se aplicaría la normativa del territorio de residencia del causante en los términos citados, sin la exigencia de la necesaria ubicación de la totalidad de los bienes en el País Vasco, aunque solo tributara por los ubicados en España; y cuando fuera también residente como el causante, evitaría dar lugar a supuestos de separación entre la normativa aplicable y la Administración competente para la exacción.

Siendo el causante no residente, y siguiendo aquí una propuesta de FALCÓN Y TELLA, la recomendación vendría por declarar competente para la exacción y aplicar la normativa del territorio donde se encontraran cada uno de los bienes al momento del devengo, ya que si atendemos al mayor valor de los mismos, a modo y semejanza de lo que ocurre en el Impuesto sobre el Patrimonio, podrían darse casos de desubicaciones intencionadas de algunos bienes, como es el caso de las cuentas y depósitos bancarios que se entienden situados en el lugar donde esté establecida la correspondiente entidad financiera –lo que por otro lado tampoco tiene mucho sentido con los avances de las nuevas tecnologías– con el solo objetivo de «resituarse» la tributación de la totalidad del caudal en una Comunidad Autónoma con una fiscalidad más favorable (61). En cualquier caso la medida debería ir acompañada de otras que permitieran la acumulación del conjunto de los bienes y derechos declarados a las diversas Administraciones tributarias a los efectos de determinar el tipo de gravamen de acuerdo con la progresividad que debe predicarse del Impuesto. Para evitar en la medida de lo posible la «desubicación» comentada tanto para esta medida definitiva, como para la temporal, se podría afinar aún más atribuyendo la competencia a aquel territorio donde hubieran estado cada uno de los bienes más días en los últimos cinco años anteriores al devengo, como así lo hace el apartado c) de la disposición adicional segunda de la Ley 29/87, en este caso, para las donaciones de bienes muebles ubicados en España en las que el donatario tuviera la condición de no residente, ya que en los inmuebles no existe tal problemática.

Por último, que se permitiera la tributación por obligación personal a las Haciendas Forales y de acuerdo con su normativa, a los herederos residentes de un causante residente en el extranjero, que hubiera mantenido la condición política de vasco con arreglo al artículo 7.2 del Estatuto de Autonomía, en una suerte de traslación de lo dispuesto en el Convenio Navarro.

IV. CONCLUSIONES

La doctrina del TJUE en general, y su Sentencia de 3 de septiembre de 2014, en particular, ha puesto de manifiesto la incompatibilidad de la normativa estatal y autonómica en materia de impuesto sobre sucesiones y donaciones con una de las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, concretamente con la libertad de movimiento de capitales recogida en su artículo 63. No obstante también ha supuesto de manera indirecta, el refrendo del sistema constitucional del reparto de competencias tributarias entre los diferentes niveles de organización del Estado.

Este reconocimiento al ejercicio de la potestad tributaria sin injerencias por parte de los autoridades comunitarias puede provocar distorsiones tales como la doble imposición en las sucesiones con componente internacional, que en todo caso deberán solventarse mediante los acuerdos bilaterales o las políticas de armonización. Ahora bien, el ejercicio de dicha potestad tiene sus límites, y estos derivan, por lo que aquí interesa, del derecho originario que obliga de manera directa a los propios Estados. La función principal del Tribunal de Justicia de la Unión Europea es la interpretación de ese derecho originario, en cuyo seno se encuentra la interpretación de las libertades fundamentales, enunciadas eso sí, en sentido negativo, en consonancia con su finalidad de intentar evitar que se pongan restricciones a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales. Pero aun siendo esta su función principal no la ejerce en exclusiva, sino con los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros, en su consideración de jueces comunitarios, ante los que también podremos exigir la aplicación de este Derecho.

En este orden de cosas, que una normativa sea declarada contraria a lo dispuesto en el Tratado conlleva, que con sus mismos fundamentos, pudieran cuestionarse otras, y más si son del mismo Estado y mantienen argumentos similares a los declarados nulos. Esto es lo que ha ocurrido con la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 con respecto a la normativa de territorio común, y que ahora debe extenderse necesariamente a la recogida en el Concierto Económico y en las normas forales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los tres territorios históricos. Todas ellas, y con similar fundamento, tenían o tienen, alguna regulación en materia de trato diferenciado a residentes o no residentes que debe ser adaptada al derecho comunitario; así, mientras con respecto la primera, la de territorio común, es un aspecto que ya se ha abordado con la introducción de la Disposición adicional segunda de la Ley 29/87 (salvo por la extensión de sus efectos a no residentes de terceros países), para el Concierto, todavía está pendiente. Y no por desconocimiento, sino simplemente por cuestiones políticas: la reforma de Concierto, como así es en su naturaleza, debe ser paccionada, y por lo tanto deben darse las

condiciones propicias para el acuerdo.

A la espera del mismo, no resulta de aplicación la normativa aprobada por el Estado ya que se refiere a un sistema de financiación y de relaciones tributarias diferente –el que mantiene aquél con las Comunidades Autónomas–, consecuentemente, y hasta que llegue el meritado acuerdo, y siendo conscientes de que la actual normativa, al menos en tres supuestos, discrimina de manera arbitraria las sucesiones en las que el causante o el causahabiente tiene la condición de no residente, debemos afanarnos en buscar la manera para que el contribuyente no se sienta perjudicado por la pendencia.

Habrà por tanto que adoptar medidas coyunturales por parte de la Administraciones tributarias, de los operadores jurídicos –notarios, registradores, asesores fiscales...– y de los contribuyentes basadas en el acuerdo y fundamentadas en la existencia de una normativa ya fuera del ordenamiento, que no perjudiquen ni la recaudación del impuesto ni los derechos y garantías del contribuyente. A tal efecto, propongo por tanto unas medidas que amplían temporalmente la competencia foral permitiendo a los contribuyentes no residentes tributar de acuerdo con la normativa y ante las Haciendas de los Territorios Históricos cuando el causante fuera residente en el País Vasco, sin la exigencia de que la totalidad de los bienes y derechos deban estar situados, deban cumplirse o ejercitarse en el País Vasco, y para el caso de que el causante fuera no residente y el causahabiente no residente, atendiendo al lugar de ubicación de los bienes en el País Vasco.

Asimismo, me atrevo a proponer también medidas de carácter permanente que pudiera ser tenidas en cuenta en la Comisión Mixta del Concierto, órgano competente, según el artículo 62 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, para acordar su modificación, que incluso indirectamente ocasionarían efectos en el reparto de competencias entre el Estado y el País Vasco, como puede ser la modificación de los criterios de residencia habitual a efectos del Impuesto sobre Sucesiones para equipararla a los de la Ley 22/2009, o incluso al Convenio Navarro, mutando el criterio de residencia de por al menos cinco años al de por más días en los últimos cinco años, o permitiendo a los contribuyentes, de causantes no residentes que hubieran conservado la condición política de vascos, tributar opcionalmente por obligación personal. También propongo atraer la tributación para los causantes no residentes a los territorios forales, en cuanto a normativa y exacción, cuando los bienes que integran el caudal relicto, bienes o inmuebles, estén ubicados en su territorio.

En cualquier caso, y con independencia de lo acertado o no de las apreciaciones vertidas en el presente artículo, de lo que no cabe duda es que hay que «ponerse manos a la obra» y abordar la cuestión de la adaptación del Concierto al Derecho Comunitario sin dilación para evitar situaciones discriminatorias totalmente injustas, y cada vez más frecuentes por el aumento del número de los desplazamientos y de las inversiones transfronterizas.

V. BIBLIOGRAFIA

– ALONSO ARCE, I. «La obligación real en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Forum Fiscal* núm. 210 junio/2015, pág. 120 y ss.

– ALONSO ARCE, I., *Derecho de la Unión Europea y Concierto Económico. Principios vertebradores de la autonomía tributaria foral en el marco de la Unión Europea*, Instituto Vasco de Administración Pública (IVAP), Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi, Oñati, 2016.

– ÁLVAREZ-PALACIOS ARRIGHI, G.I. «Las libertades fundamentales reconocidas por la UE. Especial referencia a la Sentencia GEBHARD», *Anuario de la Facultad de Derecho* núm. 12-13, Servicio de Publicaciones Universidad de Extremadura 1994-1995, págs. 43 y ss.

– BARCIELA PÉREZ, J.A. «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales», *Revista Quincena Fiscal* 6/2015, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2015, www.aranzadidigital.es ref. BIB 2015/711.

– BURLADA ECHEVESTE, J.L. y BURLADA ECHEVESTE, I.M. «Los puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: crónica de una reforma necesaria», *Revista Aranzadi Doctrinal* núm.11/2014, Editorial Aranzadi, Pamplona 2015, www.aranzadidigital.es Ref. BIB 2015/54.

– CUESTA DOMÍNGUEZ, J. y CARMONA MENDOZA, P. *La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino por recorrer*, Cuatrecasas , Gonçalves Pereira, año 2012, http://www.cuatrecasas.com/media_repository/docs/esp.

– FALCÓN Y TELLA, R., «Los puntos de conexión en el ISD y la libre circulación de personas y capitales: dictamen motivado de la Comisión», *Revista Quincena Fiscal* núm. 15-16/2010, Editorial Aranzadi, Pamplona 2010, www.aranzadidigital Ref. BIB 2010\1813.

– FALCÓN Y TELLA, R. «El impuesto sobre sucesiones y donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente», *Revista Quincena Fiscal* núm. 18/2014, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), www.aranzadidigital.es ref. BIB. 2014\3500.

- FALCON Y TELLA, R., *Derecho Financiero y Tributario*, 5 º ed., Universidad Complutense, Madrid 2016.
- FERNANDEZ-TRESGUERRES GARCÍA, A. *Las sucesiones «mortis causa» en Europa: aplicación del Reglamento (UE) Nº 650/2012*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2016.
- GARCÍA DE PABLOS, J.F. «El impuesto sobre sucesiones y donaciones. Problemas constitucionales y comunitarios», *Documentos* nº 20/09, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2009 (www.ief.es).
- GARCÍA DE PABLOS, J.F. «La reforma de la imposición patrimonial en España», *Revista Aranzadi Doctrinal* núm. 11/2014, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2014, www.aranzadidigital.es ref. BIB 2015\55
- GARCÍA DE PABLOS, J.F., «La normativa autonómica sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Carta Tributaria* núm. 10, Enero 2016, Editorial Wolters Kluwer, (www.laleydigital.es ref. La Ley 8119/2015).
- JUÁREZ GONZÁLEZ, J.M. *Informe sobre la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, respecto de la tributación en el Reino de España por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Asociación Española de Asesores Fiscales AEDAF, Madrid 2014 (www.aedaf.es)
- MARTÍN ROMÁN, J. y DEL BLANCO GARCÍA, A. «La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa», *Crónica Tributaria* nº 151/2014, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2014, pág. 115 y siguientes.
- MENENDEZ MORENO, A., «¡Pobres residentes! A propósito de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, y del consecuente proyecto de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Revista Quincena Fiscal* núm. 19/2014, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2014, www.aranzadidigital.es ref. BIB 2014\3733
- ORTUÑO MUÑOZ, P. «El constitucional está contra la discriminación territorial en Sucesiones», *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 904/2015, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2015 (www.aranzadigital .es ref. BIB 2015/1463).
- PÉREZ-BUSTAMANTE YABAR, D. y DÍAZ GARCÍA, H., «Implicaciones en el tratamiento legislativo del ISD tras la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014», *Revista Quincena Fiscal* núm . 13/2015, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2015, www.aranzadidigital.es ref. BIB 2015\2489.
- RAMOS PRIETO, J. y HORNERO MÉNDEZ, C. (coordinadores), *Derecho y Fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2016.
- ROMERO CISCAR, C. «La libre circulación de capitales con terceros países. Impacto sobre sucesiones y donaciones a la luz de la STJUE de 3 de septiembre de 2014», *Carta Tributaria* núm. 5-6, Agosto-Septiembre 2015, Editorial Wolters Kluwer, Madrid 2015 (www.laleydigital.es ref. La Ley 5084/2015).
- RUBIO PILARTE, I. «Futuro imperfecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Forum Fiscal* núm. 200, Julio 2014, Editorial Wolters Kluwer, Madrid 2014.
- SARRIÓN ESTEVE, J. «La tutela de las libertades económicas fundamentales en el proceso de integración europea», *Revista de Derecho UNED* núm. 14, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid 2014, págs. 933-967.
- SIMÓN ACOSTA, E. «Incompatibilidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el ordenamiento comunitario», *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 891/2014, Editorial Aranzadi, Cizur Menor 2014 (www.aranzadidigital.es ref. BIB 2014\3386).



Notas

(1)

Y todos ellos incluso de fecha anterior al Convenio Modelo de la OCDE: Convenio entre España y Grecia celebrado el 6 de marzo de 1919, fijando reglas que se han de aplicar a las sucesiones de los españoles y de los griegos en Grecia y en España, respectivamente (*Gaceta de Madrid* nº 338 de 3 de diciembre de 1920, pág. 952 y ss.); Instrumento de ratificación del Convenio entre España y Francia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuesto sobre la renta e impuestos sobre las herencias (*Boletín Oficial del Estado* núm. 6 de 7 de enero de 1964, pág. 295 y ss.); e Instrumento de ratificación del Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de Impuestos sobre las Herencias (*Boletín Oficial del Estado* núm . 14, de 16 de enero de 1964, pág. 671 y ss.).

Ver Texto

- (2) En los ordenamientos tributarios de territorio común y en los forales se ha optado por el método de imputación ordinaria para evitar esta doble imposición internacional, permitiéndose la deducción de la cantidad pagada efectivamente en el extranjero por el incremento patrimonial, hasta límite de la cuota que resultaría de aplicarse la normativa interna a ese mismo incremento. Sobre su efectividad en términos generales puede consultarse cualquier manual de Derecho Financiero; entre ellos, FALCÓN Y TELLA, R., *Derecho Financiero y Tributario*, 5ª ed., Universidad Complutense de Madrid, Madrid 2016, pág. 115 y 116.
- Ver Texto
- (3) Al respecto se puede consultar, FERNANDEZ-TRESGUERRES GARCÍA, A. *Las sucesiones «mortis causa» en Europa: aplicación del Reglamento (UE) Nº 650/2012*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2016.
- Ver Texto
- (4) *Diario Oficial de la Unión Europea* L201, de 27 de julio de 2012, pág. 107 y ss.
- Ver Texto
- (5) *Diario Oficial de la Unión Europea* L336, de 20 de diciembre de 2011, pág. 81 y ss. Sobre la citada recomendación, CUESTA DOMÍNGUEZ, J. y CARMONA MENDOZA, P. *La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino por recorrer*, Cuatrecasas, Gonçalves Pereira, <http://www.cuatrecasas.com/media/repository/docs/esp>.
- Ver Texto
- (6) Tratado de 25 de marzo de 1957, ratificado por instrumento de 13 de diciembre de 2007. Versión consolidada *Diario Oficial de la Unión Europea* C202 de 7 de junio de 2016, pág. 47 y ss.
- Ver Texto
- (7) Si bien el método de imputación ordinaria va a permitir la recuperación del impuesto pagado en el extranjero, por la aplicación del límite indicado en nota anterior se va a impedir asimismo, y en numerosos casos, la recuperación del exceso abonado ante la Administración tributaria del otro Estado.
- Ver Texto
- (8) Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (*Boletín Oficial del Estado* núm.124 de 24 de mayo de 2002, pág. 18.617 y ss.).
- Ver Texto
- (9) Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad de Navarra (*Boletín Oficial del Estado* núm. 310 de 27 de diciembre de 1990, pág. 38.516 y ss.)
- Ver Texto
- (10) Artículo 48 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 Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (*Boletín Oficial del Estado* núm. 305, de 19 de diciembre de 2009, pág. 107.086 y ss.)
- Ver Texto
- (11) Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (*Boletín Oficial del Estado* núm. 303, de 19 de diciembre de 1987, pág. 37.402 y ss.).
- Ver Texto
- (12) Por interpretación en sentido negativo del artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio, donde se recoge cuando se entiende que un contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español (*Boletín Oficial del Estado* núm. 285, de 29 de noviembre de 2006, pág. 41.734 y ss.). Sobre la determinación de la residencia en la Comunidad Autónoma a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el artículo 28 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, en su apartado 1.1º b) introduce la exigencia de que el causante hubiera venido residiendo en el territorio de la Comunidad más días en los cinco años anteriores a la fecha del devengo. Esta especialidad en la práctica nos lleva a que los obligados al cumplimiento de la obligación tributaria principal por este Impuesto deban hacerlo ante la Administración tributaria y

aplicando la normativa de la Comunidad Autónoma de residencia o residencias previas del causante, en el caso de que no llevará residiendo más días en el periodo de los cinco años anteriores en la correspondiente al momento del devengo.

Ver Texto

- (13) Artículo 25.1 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, de Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid, en materia de tributos cedidos por el Estado (*Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid* núm. 255 de 25 de octubre de 2010, pág. 17 y ss.)

Ver Texto

- (14) FALCÓN Y TELLA, R., «Los puntos de conexión en el ISD y la libre circulación de personas y capitales: dictamen motivado de la Comisión», *Revista Quincena Fiscal* núm. 15-16/2010, editorial Aranzadi, Pamplona 2010, www.aranzadidigital Ref. BIB 2010\1813.

Ver Texto

- (15) Introducida por la Disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (*Boletín Oficial del Estado* núm. 288 de 28 de noviembre de 2014, pág. 96.860 y ss.)

Ver Texto

- (16) Todos los Estados miembro pertenecen al Espacio Económico Europeo, más Islandia, Liechtenstein y Noruega (Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* L1 de 3 de enero de 1994, pág. 1 y ss.).

Ver Texto

- (17) También, y a los solos efectos de la aplicación de la Disposición adicional segunda, se recoge el requisito de los cinco años de residencia previa al devengo para la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma, debiendo liquidarse el Impuesto de acuerdo con la que correspondiese al territorio donde, en el periodo de esos cinco años, se hubiera permanecido mayor número de días (apartado 2). No altera la regla de competencia general cuando no concorra el elemento internacional, pero en presencia de este pretende salvar las situaciones de indeterminación por cambios de residencia entre diferentes Comunidades Autónomas del contribuyente o del causante, ambos residentes. No obstante, también pudiera dar lugar a que se tribute ante diferentes Administraciones y con diferente resultado, cuando coincidan en una misma sucesión de un causante no residente dos o más residentes en distintas Comunidades y no hubiera bien o derecho alguno situado en España.

Ver Texto

- (18) Algunos autores antes de la reforma, apuntaban a una modificación del artículo 20.4 de la Ley 29/87, donde se recogía la imposibilidad de aplicar las reducciones autonómicas a la obligación real y para cuando el causante fuera no residente, pretendiendo aunar así las competencias normativas y recaudatorias, como GARCÍA DE PABLOS, J.F. «La reforma de la imposición patrimonial en España», *Revista Aranzadi Doctrinal* núm. 11/2014, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2014, www.aranzadidigital.es ref. BIB 2015\55, quien refiriéndose a la doctrina del TJUE, decía entonces: «En base a lo cual, resulta necesaria la modificación del artículo 20.4 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para permitir al heredero o donatario no residente acceder a los beneficios fiscales y autonómicos, y de los criterios de conexión para la aplicación autonómica, señalados en la anteriormente citada Ley 22/2009, por la que se regula la cesión de las capacidades normativas sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones».

Ver Texto

- (19) JUÁREZ GONZÁLEZ, J.M. *Informe sobre la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, respecto de la tributación en el Reino de España por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Asociación Española de Asesores Fiscales AEDAF, Madrid 2014, pág. 5 www.aedaf.es

Ver Texto

- (20) Artículo 5.2. de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del Régimen Foral de Navarra: «Los españoles residentes en el extranjero, que hayan tenido en Navarra su última vecindad administrativa, tendrán idénticos derechos políticos que los residentes en Navarra. Gozarán, asimismo, de estos derechos sus descendientes inscritos como españoles que lo soliciten en la forma que determine la legislación del Estado». (*Boletín Oficial del Estado* núm. 195 de 16 de agosto de 1982, pág. 22.054 y ss.). Por remisión del artículo 31.1.a) del Convenio.

Ver Texto

- (21) Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco (*Boletín Oficial de Estado* núm. 306 de 22 de diciembre de 1979, pág. 29.357 y ss.).

Ver Texto

- (22) Las Normas Forales no aplican reducciones en la base imponible, ni tipos de gravamen ni deducciones diferenciadas para residentes y no residentes. Una vez determinada la competencia normativa foral esta se aplica por igual a todos los contribuyentes.

Ver Texto

- (23) Entendemos que procede la aplicación de la normativa general del Estado, y no la de la CCAA del País Vasco por inexistente, a pesar del reenvío que hace la Disposición Adicional Segunda, 1. b) de la Ley 29/87, a la normativa propia aprobada por la correspondiente Comunidad de residencia del causante en caso de contribuyentes no residentes. Tampoco sería posible entender esta remisión al Territorio Histórico de residencia del causante porque entonces se incumpliría el requisito propio de la obligación real de que la totalidad de los bienes y derechos estuvieran situados en la País Vasco, punto de conexión tanto para exacción como para normativa, que impediría, salvo mejor parecer, que la Administración tributaria del Estado liquidará el Impuesto con la Norma Foral de cualquiera de los Territorios Históricos.

Ver Texto

- (24) La Junta Arbitral ha interpretado el concepto «*cuando la totalidad de los bienes y derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o debieran cumplirse en territorio vasco*» no como la totalidad de la masa hereditaria, sino como la totalidad de los atribuidos al causahabiente por el testador, dado que la base imponible del Impuesto se conforma con la cuota individual del contribuyente. De forma tal que, si el testador hubiese designado al no residente como legatario exclusivamente de uno o varios bienes concretos situados en el País Vasco, y aunque hubiera otros bienes y derechos situados en territorio común a los que tendrían derecho el resto de los herederos, la Administración competente para él, sería la del Territorio Histórico donde estuvieran ubicados los bienes objeto del legado. En este sentido se expresa la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico 6/2015, de 4 de mayo y la Consulta nº 6.453 de la Hacienda Foral de Bizkaia de 14 de mayo de 2015. También ALONSO ARCE, I. «La obligación real en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Forum Fiscal* núm. 210 junio/2015, pág. 120 y ss. Sí me gustaría destacar un matiz cuando menos importante al respecto, y es que la atribución de la «totalidad» de los bienes sitos en territorio vasco debe venir indicada por el testador, no cabiendo aplicar esta interpretación cuando resulten de la aceptación y adjudicación de la herencia acordada por los herederos al fallecimiento de aquel, o así al menos se infiere de la propia Consulta: «*Por todo lo cual, cabe concluir que, en los supuestos de obligación real en los que lo que se transmite al no residente es un bien concreto y determinado que se encuentra en Bizkaia, resulta de aplicación la normativa vizcaína del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con independencia de que la transmisión se verifique "inter vivos" o "mortis causa". Sin embargo, esta conclusión no puede extenderse a aquellos supuestos en los que lo que adquiere el no residente es una participación indivisa, o una cuota parte, en un patrimonio conjunto conformado por bienes y derechos situados, que pueden ejercitarse, o que han de cumplirse, tanto en territorio foral como en territorio en común. Ya que, en este último caso, no todos los bienes y derechos adquiridos por el no residente se encuentran localizados en territorio vasco, tal y como exige el artículo 25 del Concierto Económico y el artículo 2 de la NFISD*».

Ver Texto

- (25) Se trata de una norma «intraconcierto» recogida en las Normas Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: artículos 2.2.a), de la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo (*Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava* núm. 60 de 27 de mayo de 2005, suplemento), de la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo (*Boletín Oficial de Bizkaia* núm. 62 de 1 de abril de 2015, pág. 7.454 y ss.) y de la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero (*Boletín Oficial de Gipuzkoa* de 22 de enero de 1990), que dicen tal que así: «*2. Lo dispuesto en la presente Norma Foral será de aplicación, por obligación real, cuando el contribuyente tenga su residencia en el extranjero, en los siguientes supuestos: a) En las adquisiciones de bienes y derechos cualquiera que sea su naturaleza que, en su totalidad, estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco, siempre que el valor de los bienes y derechos adquiridos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en Gipuzkoa fuera mayor que el valor de los mismos en cada uno de los otros dos Territorios Históricos*». Sustitúyase Gipuzkoa, en cada caso, por Álava o Bizkaia.

Ver Texto

- (26) Disposición adicional segunda, apartado 1.a) de la Ley 29/87. El reenvío a la CCAA del País Vasco o al Territorio Histórico de residencia del contribuyente cuando no hubiera bienes o derechos en España, entendemos que no sería posible porque alteraría las normas del Concierto por obligación personal.

Ver Texto

- (27) Si bien la cláusula antielusión que recoge el artículo 25 del Concierto para la obligación personal –«*las Diputaciones aplicarán las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiere adquirido la residencia en el País Vasco con menos de cinco años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto*»–, viene siendo interpretada en el sentido de que debe aplicarse la normativa de la Comunidad Autónoma de procedencia –Consulta Vinculante del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi de 25 de enero de 2006 y de la Hacienda Foral de Bizkaia de 26 de enero de 2006– al no existir una previa residencia en territorio

español debe entenderse que sería de aplicación la normativa de territorio común en todo caso.

Ver Texto

- (28) No habiendo residido tampoco en los cinco años anteriores, y previo al cambio al Estado de procedencia, en una CCAA de régimen común.

Ver Texto

- (29) Por la condición de residente del contribuyente no le sería de aplicación lo dispuesto en el apartado 1.b) de la Disposición adicional segunda de la Ley 29/87: reenvío a la Comunidad de residencia del causante.

Ver Texto

- (30) También la general del Estado, porque no cabe el reenvío a la Comunidad de residencia del causante, País Vasco, o al Territorio Histórico, por incumplir, en este caso, la normativa del Concierto en materia de exacción y normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por obligación real.

Ver Texto

- (31) Así lo define también RUBIO PILARTE, I. «Futuro imperfecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Forum Fiscal* núm. 200, Julio 2014, Editorial Wolters Kluwer, Madrid 2014, pág. 10.

Ver Texto

- (32) En ningún caso se entra a valorar si la normativa foral del Territorio Histórico implicado resulta ser más o menos favorable con respecto a la de la CCAA de territorio común, ya que entiendo que esta es una cuestión meramente interna, y que ni tan siquiera el TJUE cuestiona.

Ver Texto

- (33) Reiterando lo dicho, ni tan siquiera sería posible la aplicación directa de la Disposición adicional segunda de la Ley 29/1987 con carácter supletorio, porque aunque la Disposición adicional primera del Concierto reconoce que pudieran tener este carácter las normas de territorio común, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo, Sentencia de 12 de marzo de 2013, Rec. 6952/2010 (La Ley 15997/2013), esto solo sería posible en los casos de falta de promulgación de una normativa foral propia o porque esta hubiera sido declarada nula, lo que no es el caso, ya que no solo existe normativa propia al efecto, sino que esta además, como se ha apuntado, resulta ser contradictoria con la del Estado. Otra cosa es la aplicabilidad de la doctrina del TJUE, y en concreto de la manifestada en su Sentencia de 3 de septiembre de 2014 y los principios que la informan, y la oportunidad de su exigencia antes los juzgados y tribunales.

Ver Texto

- (34) ALONSO ARCE, I., *Derecho de la Unión Europea y Concierto Económico. Principios vertebradores de la autonomía tributaria foral en el marco de la Unión Europea*, Instituto Vasco de Administración Pública (IVAP), Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi, Oñati, 2016, pág. 394.

Ver Texto

- (35) ALONSO ARCE, I., *op.cit.* pág. 330 y ss.

Ver Texto

- (36) De forma potestativa por cualquier órgano jurisdiccional nacional, y preceptivamente por el juzgado o tribunal contra cuya decisión no quepa recurso ulterior en Derecho interno (artículo 267 TFUE). A estos efectos, también los órganos económico-administrativos tienen la consideración de órgano jurisdiccional (artículo 237.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, *Boletín Oficial de Estado* núm. 302 de 18 de diciembre de 2003, págs. 44.987 y ss.; artículo 242.3 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, introducido por la Norma Foral 19/2016, de 23 de diciembre, de modificación de diversas normas forales que integran el sistema tributario de Álava, *Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava* núm. 147 de 30 de diciembre de 2016, pág. 1 y ss.; y artículo 242.3 recogido en el Proyecto de Norma Foral de reforma parcial de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia aprobado por el Consejo de Diputados de 27 de diciembre de 2016. www.bitopus.es)

Ver Texto

- (37) Al respecto ALONSO ARCE dice que lo extremadamente relevante de esta Sentencia «es que el reparto de competencias que quiera realizar un Estado miembro nunca va a suponer una causa de justificación ni un razón imperiosa de interés general para justificar una restricción a una libertad fundamental, porque el problema no radica en la descentralización de competencias sino en el alcance de

la descentralización, y porque la estructura institucional de un Estado miembro nunca es un elemento que afecte a la situación en la que se encuentren los contribuyentes que ejercitan las libertades fundamentales y los residentes del Estado miembro que se trate, es ajena a sus circunstancias (...)», *Derecho de la unión europea y...*, *op.cit.* pág. 521. También, CALVO VÉRGEZ, J. «¿Se adapta la reforma de los puntos de conexión del ISD acometida a través de la aprobación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, a los dictados de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014», en la obra colectiva, *Derecho y Fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar*, RAMOS PRIETO, J. y HORNERO MÉNDEZ, C. (coordinadores), Editorial Aranzadi, Cizur Menor 2016, págs. 507-524, donde afirma que: «De hecho la Sentencia del TJUE reconocía la posibilidad de que, dentro de un determinado Estado, pudieran existir diferentes niveles de imposición fundamentados en las diferencias de trato que motiva la existencia de una variedad de poderes tributarios. El origen de la vulneración de la libre circulación de capitales no se situaba en la desigualdad de la convergencia de distintos ordenamientos autonómicos, sino de la diferencia de trato que el ordenamiento estatal lleva a cabo en detrimento de quienes no residían en ese territorio» pág. 513.

Ver Texto

- (38) MARTÍN ROMÁN, J. y DEL BLANCO GARCÍA, A. «La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa», *Crónica Tributaria* nº 151/2014, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2014, pág. 115 y siguientes.

Ver Texto

- (39) Apartado 63 de la STJUE de 3 de septiembre de 2014.

Ver Texto

- (40) Las dos primeras en el apartado 21, esta última en el apartado 54.

Ver Texto

- (41) Sobre el particular, ORTUÑO MUÑOZ, P. «El constitucional está contra la discriminación territorial en Sucesiones», *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 904/2015, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2015 (www.aranzadigital.es ref. BIB 2015/1463).

Ver Texto

- (42) Sí que es verdad que concurriendo un contribuyente no residente (y también un causante no residente), la aplicación de esta normativa pudiera dar lugar a situaciones de desventaja fiscal con respecto a los residentes en esa misma Comunidad, pero el fundamento de la discriminación no estaría en la diferente regulación fijada por la Comunidad Valenciana, sino porque por su condición de no residente le llevaría a tener que liquidar el impuesto de acuerdo con Ley 29/87, en su redacción anterior a la modificación operada por la Ley 26/2014, vigente por aquel entonces.

Ver Texto

- (43) ÁLVAREZ-PALACIOS ARRIGHI, G.I. «Las libertades fundamentales reconocidas por la UE. Especial referencia a la Sentencia GEBHARD», *Anuario de la Facultad de Derecho* núm. 12-13, Servicio de Publicaciones Universidad de Extremadura 1994-1995, págs. 43 y ss.

Ver Texto

- (44) En la denuncia de la Comisión en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de España (Sentencia de 3 de septiembre de 2014) esta alegaba asimismo que se vulneraba la libertad de circulación de personas que sería finalmente desestimada por falta de alegaciones. Pero es que en al menos otra ocasión, el TJUE ya se había pronunciado en no admitir como causa de impugnación la restricción a otras libertades (Sentencia de 10 de febrero de 2011, Asunto C-25/10, Missionswerk Werner Heukelbach, apartado 14: «A este respecto en primer lugar procede declarar que, por lo que se refiere a una cuestión relativa a la compatibilidad con el Derecho de la Unión de normas nacionales relativas al gravamen del impuesto sobre sucesiones, no son pertinentes ni la libre circulación de trabajadores (artículo 45 TFUE) ni la libertad de establecimiento (artículo 49 TFUE y 54 TFUE)» (La Ley 992/2011). La excepción la recoge BARCIELA PÉREZ, J.A. «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales», *Revista Quincena Fiscal* 6/2015, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2015, www.aranzadigital.es, con cita de la Sentencia del TJUE de 19 de julio de 2012, Asunto C-31/11, Scheunemann: «En consecuencia, el TJUE se pronunció en el sentido de que la normativa controvertida para calcular el impuesto sobre sucesiones, deniega determinadas ventajas fiscales a un heredero en forma de participación en una sociedad de capital establecida en un país tercero, mientras que las confiere en caso de herencia de tal participación si el domicilio social está situado en un Estado miembro, afecta principalmente a la libertad de establecimiento, puesto que dicha participación permite a su poseedor ejercer una influencia efectiva en las decisiones de dicha sociedad y determinar sus actividades, y los preceptos referidos a la misma no se aplican a los supuestos relativos a sociedades cuyo domicilio social se encuentre en un país tercero». Es decir en estos concretos casos de adquisición mortis de una participación de control sobre una sociedad radicada fuera del Estado miembro de imposición, entraría en juego la libertad de establecimiento y no la de circulación de capitales.

Ver Texto

- (45) Así se define en el artículo 63, aunque de forma separada para los movimientos de capitales (apartado 1) y pagos (apartado 2). En relación a su alcance y fundamentos puede consultarse, SARRIÓN ESTEVE, J. «La tutela de las libertades económicas fundamentales en el proceso de integración europea», *Revista de Derecho UNED* núm. 14, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid 2014, págs. 933-967.

Ver Texto

- (46) GARCÍA DE PABLOS, J.F., «La normativa autonómica sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Carta Tributaria* núm. 10, Enero 2016, Editorial Wolters Kluwer, (www.laleydigital.es ref. La Ley 8119/2015).

Ver Texto

- (47) Directiva 88/361, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado de la CE, *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* núm. L178 de 8 de julio de 1988, pág. 5 y ss.

Ver Texto

- (48) «Los estados miembros suprimirán las restricciones a los movimientos de capitales que tienen lugar entre las personas residentes en los Estados miembros, sin perjuicio de las disposiciones que se indican más adelante. Para facilitar la aplicación de la presente Directiva, los movimientos de capitales se clasificarán con arreglo a la Nomenclatura que se establece en el Anexo I»

Ver Texto

- (49) GARCÍA DE PABLOS, J.F. «El impuesto sobre sucesiones y donaciones. Problemas constitucionales y comunitarios», *Documentos* nº 20/09, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2009, pág. 95 (www.ief.es). La referencia a los Territorios Históricos es mía.

Ver Texto

- (50) En contra del pronunciamiento del Tribunal en este sentido y conforme con la alegación del Reino de España, se manifiesta SIMÓN ACOSTA, E. «Incompatibilidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el ordenamiento comunitario», *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 891/2014, Editorial Aranzadi, Cizur Menor 2014 (www.aranzadidigital.es ref. BIB 2014/3386).

Ver Texto

- (51) De igual manera la Sentencia del TJUE de 14 de febrero de 1995, Asunto C-279/03, Schumacker, (La Ley 740/1996) en su apartado 37, nos dice: «Entre tal no residente y un residente que ejerza una actividad por cuenta ajena comparable no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato en lo que atañe a la consideración, a los fines del Impuesto, de la situación personal y familiar del sujeto pasivo».

Ver Texto

- (52) Además de la citada cuestión, también se debatía la consecuencia derivada del ejercicio de la opción: la acumulación de las donaciones producidas entre los mismos donantes y donatarios en los diez años anteriores y posteriores a la presente, es decir 20 años, cuando de haber sido ambos residentes el plazo era de solo diez años.

Ver Texto

- (53) Boletín Oficial de Bizkaia núm. 49 de 11 de marzo de 2005, pág. 5.987 y ss.

Ver Texto

- (54) ROMERO CISCAR, C. «La libre circulación de capitales con terceros países. Impacto sobre sucesiones y donaciones a la luz de la STJUE de 3 de septiembre de 2014», *Carta Tributaria* núm. 5-6, Agosto-Septiembre 2015, Editorial Wolters Kluwer, Madrid 2015 (www.laleydigital.es ref. La Ley 5084/2015).

Ver Texto

- (55) Actuales artículos 63.1 y 64.1 del TFUE.

Ver Texto

- (56) CALVO VÉRGEZ, J. ¿Se adapta la reforma... op.cit. pág. 523. MARCOS CISCAR, C. «La libre circulación de capitales...» op. cit.:

«En conclusión España continúa incumpliendo las obligaciones que le incumbían en virtud del artículo 63 del TFUE, regulador de la libertad de circulación de capitales, al permitir que la normativa fiscal en materia de sucesiones y donaciones establezca un trato diferenciado para los ciudadanos no residentes en Estados miembros de la Unión Europea o el EEE, y para inmuebles sitos en el [sic] estos territorios».

Ver Texto

- (57) Algunos autores optan por la fácil solución de la unificación, y abogan porque en materia de no residentes recaude exclusivamente el Estado de acuerdo con su normativa, e incluso también para residentes. De este primer parecer es MENENDEZ MORENO, A., «¡Pobres residentes! A propósito de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, y del consecuente proyecto de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Revista Quincena Fiscal* núm. 19/2014, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2014, www.aranzadidigital.es ref. BIB 2014\3733 : «Además lo lógico es que estos queden solo sujetos a la legislación común o general del Estado y no a la (absurdamente) heterogénea de las CCAA, ya que los no residentes no tienen conexión territorial estable con ninguna de ellas, y en consecuencia, aplicarles las ventajas fiscales por una conexión meramente episódica o circunstancial con el territorio de alguna Comunidad carece de un sólido fundamento, y los discriminaría (en este caso sin duda) respecto a los que tuvieran conexión con el territorio de otra Comunidad fiscalmente más generosa. Por eso es lógico que los no residentes tributen sujetos solamente a la Ley Estatal general, y también por eso, el Estado es el único perceptor de lo que se recauda por ISD de los no residentes. Y por eso mismo, el que la CCAA no tengan capacidad normativa sobre los no residentes tiene sentido, dado que quien lo recauda es también quién, por lógica, debe regularlo. Desconociendo el conjunto de la regulación española del ISD, el Tribunal no lo ha sido de justicia, se ha convertido en un Tribunal de defensa de los contribuyentes no residentes, y esa no es desde luego su misión». Y del segundo, PÉREZ-BUSTAMANTE YABAR, D. y DÍAZ GARCÍA, H., «Implicaciones en el tratamiento legislativo del ISD tras la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014», *Revista Quincena Fiscal* núm. 13/2015, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2015, www.aranzadidigital.es ref. BIB 2015\2489 : «En este sentido, dado que también existen importantísimas diferencias en el trato fiscal de las herencias o donaciones entre ciudadanos españoles –análogas a las que existían respecto a supuestos comunitarios– según residan en una u otra Comunidad Autónoma, hubiera sido apreciable que el legislador aprovechara la reforma a que viene conminado por la sentencia del TJUE para armonizar el ISD en todo el territorio español, con el objetivo de evitar diferencias injustificadas de trato fiscal entre Comunidades Autónomas».

Ver Texto

- (58) Ante una solicitud de rectificación de una autoliquidación que había sido presentada con anterioridad a la publicación de la Sentencia por una herencia de causante residente vizcaíno y heredero residente alemán, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria en resolución de 16 de octubre de 2015, manifestaba lo siguiente: «La motivación expuesta en la propuesta de liquidación notificada, y reiterada en los antecedentes de hecho anteriormente expuestos, se desestima la pretensión del interesado relativa a la aplicación de la Sentencia del TJUE de 03/09/2014, indicando que la normativa señalada y afectada por la Sentencia corresponde a la Ley 21/2001, actual 22/2009, por la que se regula la financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y no afecta, en principio, a las normas relativas a la ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto con la Comunidad Autónoma del País Vasco». (Actualmente recurrido ante el Tribunal Económico-Administrativo Central y a la espera de resolución).

Ver Texto

- (59) Así lo entiende también ALONSO ARCE, I. *Derecho de la Unión Europea y ...*, op. cit. pág. 517: «El propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea parece indicarlo cuando razona que no es la estructura constitucional de España la que produce un problema en el Derecho de la Unión Europea sino el alcance de las competencias descentralizadas y la inaplicación consistente de la normativa autonómica (o foral) a los contribuyentes que ejercen las libertades fundamentales y se encuentran en una situación comparable a la de los no residentes».

Ver Texto

- (60) En sentido contrario, SUBERBIOLA GARBIZU, I., «Análisis comparativo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los Territorios Históricos del País Vasco y el territorio común. ¿Se extienden los efectos de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 a la normativa foral?», en la obra colectiva, RAMOS PRIETO, J. y HORNERO MÉNDEZ, C. (coordinadores), *Derecho y Fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2016. pág. 580.

Ver Texto

- (61) FALCÓN Y TELLA, R. «El impuesto sobre sucesiones y donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente», *Revista Quincena Fiscal* núm. 18/2014, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), www.aranzadidigital.es ref. BIB. 2014\3500: «Por ello parece preferible en mi opinión, atender en estos casos a la Comunidad autónoma en que reside el heredero, si es residente en España. Y en caso contrario, al lugar de situación de cada bien, aunque ello suponga aplicación de normativas de varias Comunidades autónomas, situación ya contemplada en la enmienda (apartado 3)». El apartado 3 de la entonces enmienda es hoy el apartado 3 de la disposición adicional segunda de la Ley 29/87, y tiene por objeto solventar la atenuación de la progresividad derivada de la falta de acumulación de la tributación a las diferentes Administraciones por donaciones de bienes ubicados en varias Comunidades Autónomas.

