



## IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES DE NO RESIDENTES



Juan Arroyo Majano  
Socio Kreston Iberaudit  
Experto área Fiscal

Como consecuencia de la globalización de la economía y el traslado de las personas, por causas políticas y económicas fundamentalmente, de un país a otro se está produciendo un incremento en las transmisiones por Sucesiones y Donaciones en las que se deben tener en cuenta, la ubicación de las personas, los bienes y como en el caso de España la Comunidad Autónoma en su caso.

La problemática nos surge en el momento de aplicación de la Norma Fiscal, totalmente diferente en cuanto si se aplica la Estatal o la Autonómica.

Con el fin de establecer una situación clara al respecto vamos a profundizar especialmente en el caso de **“Sucesiones y Donaciones” de No Residentes (NR).**

### Legislación Aplicable

#### **A) Estatal.-**

La normativa Estatal nos viene establecida por la Ley 29/1987 del 18 de diciembre de 1987 y el desarrollo de la misma en el Reglamento establecido por RD 1629/1991, con sus disposiciones transitorias y modificaciones establecidas a lo largo del tiempo.

“ La problemática nos surge en el momento de aplicación de la Norma Fiscal, totalmente diferente en cuanto si se aplica la Estatal o la Autonómica.

Habiéndose revisado y adecuada a la Legislación europea a partir del 1 de enero de 2015.

#### **B) Autonómica.-**

Por la distribución territorial en España, este Impuesto sobre Sucesiones y donaciones, han sido cedidos a las distintas CC.AA., siendo diferentes sus bonificaciones y reducciones de unas a otras.

#### **C) Europea.-**

La normativa el Reglamento Europeo sobre el Impuesto de Sucesiones viene contenido en el Reglamento 650/2012 de Sucesiones Internacionales, que entró en vigor el día 17 de agosto de 2015 para los hechos ocurridos a partir de dicha fecha.

La Unión Europea se ha fijado el objetivo de mantener y desarrollar un espacio de libertad,



seguridad y justicia dentro del cual esté garantizada la libre circulación de personas, facilitando el buen funcionamiento del mercado interior suprimiendo los obstáculos a la libre circulación de aquellas personas que actualmente encuentran dificultades a la hora de ejercer sus derechos en situaciones de sucesión mortis causa con repercusiones transfronterizas. En el espacio europeo de justicia, es imperativo que los ciudadanos puedan organizar su sucesión, garantizar de manera eficaz los derechos de los herederos y legatarios y de las personas próximas al causante, así como de los acreedores de la herencia.

“ **Determinados Estados miembros no participan en la adopción del presente Reglamento y no quedan vinculados por él ni sujetos a su aplicación, en el momento de su aprobación (Reino Unido, Irlanda y Dinamarca).** ”

Se trata de suprimir los obstáculos a la libre circulación de aquellas personas que actualmente encuentran dificultades a la hora de ejercer sus derechos en situaciones de sucesión mortis causa con repercusiones transfronterizas.

Determinados Estados miembros no participan en la adopción del presente Reglamento y no quedan vinculados por él ni sujetos a su aplicación, en el

momento de su aprobación (Reino Unido, Irlanda y Dinamarca).

Este Reglamento europeo establece, fundamentalmente, que la Ley aplicable a una sucesión hereditaria, cualquiera que sea el lugar en el que se encuentren los bienes, es la correspondiente al país en el que residía el causante en el momento de su fallecimiento, aunque no sea la de un Estado miembro. Esto no obstante, y por excepción, si el fallecido tenía en el momento de su fallecimiento un vínculo más estrecho con otro Estado distinto, será la legislación de este otro Estado la que rija la sucesión hereditaria y no la ley del país en el que reside

El Reglamento comunitario establece las normas para que sus ciudadanos organicen su sucesión, con la posibilidad de elegir la ley por la que debe regirse la sucesión, aunque se debe realizar con la ley nacional que posea en el momento de hacer la elección o en el momento de su fallecimiento, y en el caso de tener varias nacionalidades, en cualquiera de ellas. La elección de la ley aplicable deberá hacerse en una disposición mortis causa, que en el caso español será el testamento o el pacto sucesorio en aquellas comunidades que cuentan con Derecho Civil propio que admite dicha figura.

### **Aplicación del Impuesto sobre Sucesiones/donaciones en España**

#### **1.- No Residentes Comunitarios**

Con fecha 3 de septiembre de 2014, una Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE declaró contraria al derecho originario de la Unión Europea, el régimen fiscal establecido en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones español. En concreto, el fallo declara contrario “el principio de libre circulación de capitales, las 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 disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste”, con infracción de los arts. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.*

Hasta el 31 de Diciembre de 2014, los ciudadanos no residentes comunitarios habían estado sufriendo en España una discriminación respecto a los contribuyentes comunitarios residentes, en la aplicación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, pues en situaciones similares estos tenían que pagar un impuesto de sucesiones mucho mayor que un residente, al aplicárseles la Ley estatal, más desfavorable que la Autonómica.



El 1 de Enero de 2015, con el fin de cumplir el fallo de dicha Sentencia, entró en vigor en España la Disposición Final Tercera de la Ley 26/2014, por la cual se modifica la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, adecuando la normativa del Impuesto a la UE.

A partir de esa fecha, la liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:

- a) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.
- b) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma.
- c) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.
- d) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan.



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

## 2.- No Residentes Extra-Comunitarios

La aplicación de la modificación en la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, realizada por el estado español, solo se aplicaba a los Sujetos Pasivos No Residentes Comunitarios, cuando el fallo de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 3 de septiembre de 2014 no discriminaba a los No Residentes extracomunitarios.

“ La sentencia del tribunal europeo también ampara a los residentes en países extracomunitario.

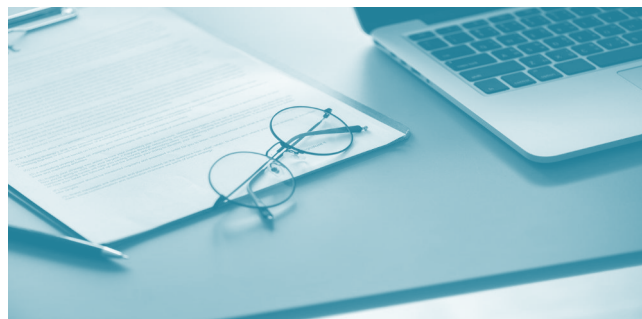
Durante el año de 2018, el Tribunal Supremo ha fallado varias veces sobre asunto, referentes a residentes en terceros países, poniendo fin a la desigualdad de trato entre herederos dejando

muy claro que la sentencia del tribunal europeo también ampara a los residentes en países extracomunitario

## CONCLUSIÓN

- A) El Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones en territorio nacional, se aplica a los No Residentes Comunitarios, con las bonificaciones y reducciones aplicables en las Comunidades Autónomas correspondientes, aunque la competencia sea Estatal y se presente ante la AEAT.
- B) El Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones en territorio nacional, se aplica a los No Residentes Extra-Comunitarios, con las bonificaciones y reducciones aplicables en las Comunidades Autónomas correspondientes, aunque la competencia sea Estatal y se presente ante la AEAT. La Administración tributaria no ha modificado la norma, aunque admite las liquidaciones con las bonificaciones y reducciones correspondientes, en caso contrario el contribuyente tendría que pleitear con la Administración.

En Madrid a miércoles, 27 de febrero de 2019



## CUADRO RESUMEN DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

## LIQUIDACIÓN SUCESIONES NO RESIDENTES

Residencia Fiscal Causante	Residencial Fiscal Heredero	Tipo Activos	Situación Activos	Ley Aplicable Actual	Bonificaciones/Reducciones aplicables desde 1/1/2015
España	Extranjero	Inmuebles	España	Ley Estatal (Oblig. Real)	Ley CCAA causante
			Extranjero	No Sujeto	No Sujeto
		Otros	España	Ley Estatal (Oblig. Real)	Ley CCAA causante
			Extranjero	No Sujeto	No Sujeto
	España	Inmuebles Otros	España/Extranjero	Ley CCAA Causante	Ley CCAA Causante
Extranjero	España	Inmuebles Otros	España	Ley estatal (Oblig. Personal)	Ley CCAA donde mayor nº de bienes y derechos del caudal relicto situados en España
			Extranjero		CCAA Causahabiente
	Extranjero	Inmuebles Otros	España	Ley estatal (Oblig. Real)	Ley CCAA donde mayor nº de bienes y derechos del caudal relicto situados en España
			Extranjero	No Sujeto	No Sujeto

## LIQUIDACIONES DONACIONES NO RESIDENTES

Residencia Fiscal Donante	Residencia Fiscal Donatario	Tipo Activo	Situación Activo	Ley aplicable actual	Bonificaciones/Reducciones aplicables
España	Extranjero	Inmuebles	España	Ley estatal (Oblig. Real)	Ley CCAA Inmuebles
			Extranjero	No sujeto	No sujeto
		Otros	España	Ley estatal (Oblig. Real)	Ley CCAA situados los b. muebles mayor tiene 5 años anteriores.
			Extranjero	No sujeto	No sujeto
	España	Inmuebles	España	Ley CCAA situado inmueble.	Ley CCAA Inmuebles
			Extranjero	Ley estatal (Oblig. Real).	Ley CCAA resida donatario
		Otros	España	Ley CCAA Resi. Donatario Oblig. Pers.	Ley CCAA resi. Donatario (Oblig. Pers.).
			Extranjero	Ley CCAA Resi. Donatario Oblig. Pers.	Ley CCAA resi. Donatario (Oblig. Pers.).
Extranjero	España	Inmuebles	España	Ley CCAA situac	Ley CCAA situado inmueble
			Extranjero	Ley Estatal (Oblig. Personal)	Ley CCAA resida donatario
		Otros	España	Ley CCAA Resi. Donatario Oblig. Pers.	Ley resi. Donatario o favorecido
			Extranjero	Ley CCAA Resi. Donatario Oblig. Pers.	Ley resi. Donatario o favorecido
	Extranjero	Inmuebles	España	Ley estatal (Oblig. Personal).	Ley CCAA Inmuebles
			Extranjero	No sujeto	No sujeto
		Otros	España	Ley estatal (Oblig. Personal).	Ley CCAA situados los b. muebles mayor tiene 5 años anteriores.
			Extranjero	No sujeto	No sujeto