



TRABAJO FIN DE GRADO

GRADO EN DERECHO

CURSO ACADÉMICO 2015-2016

La Armonización de la Imposición Directa
Harmonization of Direct Taxation

Gonzalo Ruigómez Antolín

DIRECTOR/A:

Carlota Ruiz de Velasco Punín

Dictamen que emite Gonzalo Ruigómez Antolín, alumno del Grado en Derecho de la Universidad de Cantabria, como Trabajo de Fin de Grado.

A lo largo del presente dictamen analizaremos diversas situaciones con connotación tributaria en las que se ven implicados sujetos residentes de distintos estados, es decir, con carácter transfronterizo.

CASO N°1

En este caso acontecen los siguientes hechos:

- 1-En el mes de abril del año 2015, Don Calixto, residente en Cantabria, muere en estado de viudedad con 59 años de edad.
- 2-Deja como herederos a partes alícuotas a sus descendientes.
- 3-Manuel de 28 años de edad reside en Estados Unidos.
- 4-Pedro de 30 años de edad reside en París (Francia).
- 5-Juan de 32 años de edad reside en Santander (España).
- 6-El caudal hereditario está formado por un piso situado en Santander valorado en 200.000 € y 7.000€ depositados en una cuenta del Banco Santander.

En relación con los antecedentes expuestos se plantean una serie de cuestiones jurídicas que debemos analizar.

- 1-¿Resultará de aplicación el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones?
- 2-¿Dónde tributa la adquisición de la herencia en el caso de Manuel, Pedro y Juan?
- 3-¿Plantea algún conflicto jurídico internacional la sucesión?
- 4-En caso de tributar en España, ¿es de aplicación la normativa estatal o la autonómica?

En cuanto a dichas cuestiones, es preciso distinguir los casos de Manuel y Pedro por un lado, frente a la situación de Juan, ya que mientras los dos primeros

residen en países distintos al lugar de fallecimiento y ubicación de los bienes de la herencia, Juan reside en España, más concretamente en la Comunidad Autónoma de Cantabria. Podemos hacer una segunda diferenciación, ya que Manuel al residir en EE.UU no es comunitario, y Pedro sí lo es al residir en Francia. Incluso es necesario resolver la cuestión de si resulta de aplicación la normativa estatal o autonómica, de lo cual nos ocuparemos más adelante.

La normativa objeto de estudio para analizar las cuestiones planteadas es muy diversa. Debemos acudir a la siguiente normativa:

1-Constitución española de 1978. Lógicamente la norma suprema es el origen de dichas cuestiones, ya que en su artículo 31.1 establece que “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

2-Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el cual grava las adquisiciones gratuitas de las personas físicas y su naturaleza directa, que ya se predicaba en el antiguo Impuesto General sobre las Sucesiones.

3-El Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991 de 8 de noviembre.

La Comunidad Autónoma de Cantabria, en base a las competencias atribuidas a la misma en los artículos 157.3 de la Constitución Española, en el artículo 19.2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, en el artículo 2.2. de la Ley 21/2002, de 1 de julio, de cesión de Tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cantabria y en los artículos 19,37 y siguientes de la Ley 21/2001 (derogada por la actual Ley 22/2009), de 27 de diciembre, que regula las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común, promulga la Ley 11/2002,

de 23 de diciembre, de medidas fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado¹.

Esta ley ha sido modificada por el Decreto Legislativo 62/08, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado, dedicando el capítulo III (artículos 5,6,7,8) al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Y posteriormente modificado por la Ley de Cantabria 10/2013 de Medidas Fiscales y Administrativas en su capítulo segundo.

I-En primer lugar debemos comprobar que efectivamente resulta de aplicación el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, comprobación para la cual acudimos a la Ley 29/1987 reguladora del tributo. El ISD es un impuesto que tiene por objeto gravar los incrementos patrimoniales que se obtienen a título gratuito por personas físicas, como se desprende del primer artículo de la ley, constituyendo uno de sus hechos imposables la adquisición de bienes por herencia (artículo 3a) en el cual encaja a la perfección el caso que nos ocupa ya que se trata de una adquisición hereditaria. Como sujetos pasivos en las adquisiciones mortis causa, lo serán los causahabientes, estos son Juan, Pedro y Manuel (artículo 5). Por lo que no queda duda alguna de que el impuesto a liquidar será el ISD.

II-Manuel es residente en Estados Unidos, por lo tanto ante la ausencia de un Convenio de Doble Imposición en vigor entre ambos estados, analizaremos la legislación española al efecto.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es estatal, y para herencias o donaciones entre familiares directos se paga aplicando una tarifa progresiva del 7,65% al 34%.

¹ Impuesto sobre sucesiones en la Comunidad Autónoma de Cantabria. Carmen López-Rendo Rodríguez. www.noticias.jurídicas.com

Sin embargo, cuando se trata de herencias y donaciones entre sujetos residentes en España, el impuesto pierde su carácter estatal pasando a ser autonómico (cedido a las Comunidades Autónomas).

En estos casos las CCAA pueden introducir beneficios fiscales aplicables exclusivamente a sus residentes, cosa que han hecho la mayor parte de las CCAA. Así en Cantabria en el artículo 10 de la Ley 10/2013 establece las reducciones a aplicar al artículo 20 de la Ley 29/1987.

El problema radica en que cuando como en este caso el heredero es no residente en el estado español, el impuesto no está cedido a ninguna Comunidad Autónoma y debe pagarse al Estado y aplicarse la normativa estatal, sin poder aplicar ninguna ventaja autonómica² (artículo 32 Ley 22/2009).

Esto genera una discriminación entre residentes del Estado en el cual se haya el caudal relicto y no residentes de tal Estado, ya que son objeto de aplicación de unas medidas fiscales mucho más gravosas. Tal discriminación es opuesta al concepto de igualdad, el cual en nuestro sistema jurídico interno tiene reflejo constitucional (art. 1.1, art. 9.9 y art.14) y en el sistema comunitario aparece reflejado como principio general en el artículo 12 del Tratado por el que se establece una Constitución para Europa (de ahora en adelante TCE)³.

Dicha cláusula de no discriminación contenida en el artículo 12 TCE hace referencia a las libertades fundamentales enunciadas en los artículos 39, 43, 49 y 56 TCE, viéndose afectadas en el ámbito tributario las referentes a las libertades fundamentales de circulación. La aplicación de normas tributarias diferentes a situaciones comparables es lo que en nuestro caso provoca la

² El Impuesto Sucesiones y Donaciones en España tras la modificación de la Ley 26/2014 para cumplir el fallo de la Sentencia TJUE 3/9/2014. Alejandro del Campo Zafra, www.consultingdms.com.

³ La cláusula comunitaria de no discriminación en la tributación directa: el enfoque analítico del TJCE. Jorge de Juan Casadevall, Revista Quincena Fiscal num.21/2009.

discriminación, pudiendo considerarla una discriminación vertical frente a Juan ya que el trato diferenciado tiene su origen en la ley interna del Estado miembro, y discriminación horizontal frente a Pedro ya que España sí tiene firmado un Convenio de doble Imposición con Francia. Como argumentó la Comisión Europea en el caso C-127/12 *“La Ley estatal permite a las Comunidades Autónomas establecer diversas reducciones fiscales que se aplican únicamente en caso de conexión exclusiva con el territorio de esas Comunidades. Ello tiene como consecuencia que la sucesión o la donación en la que intervenga un causahabiente o un donatario o un causante que no reside en el territorio español, o bien una sucesión o una donación que tenga por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, no puede beneficiarse de esas reducciones fiscales, de lo que nace una diferencia de trato contraria a los artículos 21 TFUE y 63 TFUE”*.

El TJUE se ha pronunciado en diversas ocasiones considerando tales normativas como discriminatorias y contrarias a la normativa europea garante de la libertad de circulación de personas y capitales, como por ejemplo en la sentencia del asunto C-181/12 en la que se declaró la normativa alemana, por la que se establecían menores reducciones en caso de residir en terceros estados frente a si se residía en Alemania, contraria a los artículos 56 y 58 CE.

Esta legislación discriminatoria ha desembocado en una sentencia condenatoria de España a través de la sentencia TJUE del 3 de Julio de 2014. Declara el TJUE que la legislación estatal, al permitir tales diferencias de trato, constituye una restricción de la libre circulación de capitales, prohibida por los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo EEE (integrado por los países de la UE y por Noruega, Islandia y Liechtenstein).

Al haber sido condenada, España estaba obligada a modificar su legislación para evitar ese trato discriminatorio en las herencias o donaciones con no residentes. Lo más lógico, dado que también existen importantísimas diferencias en el trato de fiscal de herencias o donaciones entre residentes, según residan en una u

otra Comunidad Autónoma (que el TJUE no cuestiona en absoluto), sería armonizar el Impuesto Sucesiones y Donaciones en toda España para evitar grandes diferencias entre Comunidades y entre residentes y no residentes. Sin embargo, esa armonización requiere acuerdos del Estado con las diferentes CCAA, lo que puede resultar muy complicado y llevar mucho tiempo.

Por eso, el legislador ha optado por dar cumplimiento al fallo de la Sentencia TJUE de 3/9/2014 modificando la Ley estatal 29/1987 reguladora del Impuesto Sucesiones y Donaciones, sin modificar los preceptos de la Ley 22/2009 que regulan la cesión del Impuesto a las CCAA y sin forzar la armonización en toda España. Así, en la Ley 26/2014, de 27 noviembre, por la que se modifica el IRPF y el Impuesto Renta No Residentes, con entrada en vigor 1 enero 2015, se introduce una disposición final tercera que también modifica la Ley 29/1987, permitiendo que en las herencias y donaciones con no residentes, por las que debe pagarse el impuesto a la Hacienda Estatal, se puedan aplicar las ventajas establecidas en las CCAA con las que exista algún punto de conexión⁴.

Con dicha modificación, y de acuerdo con lo establecido en la Ley 22/2009, las herencias y donaciones con no residentes pasarán a tributar, con carácter general según los siguientes parámetros:

⁴ El Impuesto Sucesiones y Donaciones en España tras la modificación de la Ley 26/2014 para cumplir el fallo de la Sentencia TJUE 3/9/2014. Alejandro del Campo Zafra, www.consultingdms.com

| HERENCIAS | | HEREDERO NO RESIDENTE en España | HEREDERO RESIDENTE en España (en autonomía régimen común) |
|---|------------------------------|---|---|
| FALLECIDO NO RESIDENTE en España, pero residente en UE o EEE | Bienes en España | PAGA EN ESPAÑA-ESTADO, sólo sobre valor bienes situados en España, y podrá aplicar normativa autonomía en que se encuentre la mayor parte de ese valor | PAGA EN ESPAÑA-ESTADO sobre valor bienes situados en todo el mundo, en España y fuera, y: - podrá aplicar normativa autonomía en donde se encuentre el mayor valor bienes en España, y si no hay bienes en España podrá aplicar normativa autonomía en que resida el heredero. |
| | Bienes fuera de España | NO PAGA EN ESPAÑA | -podrá deducir impuesto pagado en extranjero sobre bienes fuera España |
| FALLECIDO NO RESIDENTE en España, y residente fuera UE o EEE | Bienes en España | PAGA EN ESPAÑA-ESTADO sólo sobre valor bienes situados en España, y sólo podrá aplicar normativa Estado | PAGA EN ESPAÑA-ESTADO sobre valor bienes situados en todo el mundo, en España y fuera: - sólo podrá aplicar normativa Estado |
| | Bienes fuera de España | NO PAGA EN ESPAÑA | -podrá deducir impuesto pagado en extranjero sobre bienes fuera España |
| FALLECIDO RESIDENTE en España (en autonomía régimen común) | Bienes en España | PAGA EN ESPAÑA-ESTADO, sólo sobre valor bienes situados en España y: -si heredero reside en UE o EEE podrá aplicar normativa autonomía en que residía el fallecido. -si heredero reside fuera de UE o EEE sólo podrá aplicar normativa Estado | PAGA EN ESPAÑA-EN AUTONOMÍA en que residía el fallecido, y con normativa de esa autonomía. Paga sobre valor bienes situados en todo el mundo, pero podrá deducir impuesto pagado en extranjero sobre bienes fuera España |
| | Bienes fuera de España | NO PAGA EN ESPAÑA | |

www.consultingdms.com

Por lo tanto en atención a esto último resolvemos la cuestión sobre el lugar en que tributará Manuel, residente en EE.UU, al cual no le afectan las medidas tomadas por España tras la sanción comunitaria tributará ya que reside en un país no comunitario ni del Espacio Económico Europeo. De modo que se aplicará la normativa estatal, tributará a la hacienda estatal por obligación real.

III-De este modo resolvemos también el lugar de tributación de Pedro, ya que al ser residente en un país comunitario sí se beneficia de las medidas tomadas por el legislador español tras la sanción comunitaria, por lo tanto resulta de aplicación la normativa autonómica y tributará a la hacienda estatal.

IV- En cuanto a Juan, no se plantean problemas ya que al ser residente en España, además de en Cantabria (donde están los bienes a heredar) tributará según la legislación española.

CASO Nº 2

En este caso acontecen los siguientes sucesos:

1-Doña Manuela fallece el 15 de abril de 2015, a la edad de 60 años, residía en Madrid.

2-Alejandro es el único heredero que concurre a la sucesión. Tiene 40 años y reside en Italia.

3-La herencia está integrada por un piso valorado en 300.000€ sito en la Calle Serrano de Madrid, y 5.000 € depositados en una oficina del banco Santander en Madrid.

4-El piso había sido heredado 4 años antes por Doña Manuela, pagando en ese momento 10.000€ en concepto de impuesto de sucesiones.

5-Tenía contratado un seguro de vida en favor de Alejandro por 22.300€.

Respecto a este caso es necesario esclarecer una serie de cuestiones jurídicas:

1-¿Está sometida la adquisición de la herencia al ISD?

2-Si es así, ¿la exacción del ISD se regirá según la normativa estatal o autonómica?

3-¿Existe una reducción aplicable por transmisiones hereditarias sucesivas?

La normativa aplicable al caso en la que nos fijaremos para obtener su resolución, fundamentalmente se trata de la siguiente:

1-La Constitución Española de 1978, como norma suprema y fundamental del sistema jurídico español establece la obligación tributaria de los ciudadanos, contenida expresamente en el artículo 31.1 CE “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. Por lo que al constituir el origen del sistema tributario es preciso hacer referencia a dicha norma.

2-La ley 29/1987 de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Esta ley determina en su exposición de motivos que tiene por objeto gravar las adquisiciones gratuitas de las personas físicas y su naturaleza directa. Es de aplicación en todo el territorio nacional, siendo necesario atender a los Conciertos y Convenios Económicos, como viene contenido en el artículo 2 LISD.

3-En cuanto a la regulación autonómica del ISD resulta de aplicación el Decreto Legislativo 1/2010 de 21 de octubre 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.

I-La situación en la que nos encontramos es la siguiente: un ciudadano residente en Italia es heredero de unos bienes que se encuentran en España. Por lo tanto lo primero que debemos analizar para ver si tal adquisición debe tributar en España en virtud del ISD acudiremos a la ley que lo regula, es decir a la Ley 29/1987.

Lo primero es analizar los hechos imposables del ISD, para lo cual acudimos al artículo 3:

“Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «inter vivos».

c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2, a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.”

Observamos que el caso que nos acontece refleja lo expresado en el primer apartado de este artículo ya que se trata de una adquisición hereditaria y por lo tanto es objeto de tributación por el ISD.

Como sujeto pasivo tenemos a Alejandro ya que es el beneficiario de la herencia, en virtud del artículo 5:

“Estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:

a) En las adquisiciones "mortis causa", los causahabientes.

b)(...)

c)(...)”

De tal manera que podemos afirmar que la adquisición de la herencia por Alejandro está sujeta al ISD, siendo contribuyente por obligación real (artículo 7 LISD), ya que no dispone de su residencia habitual en España.

II-El artículo 156 de la Constitución reconoce la autonomía financiera de las CCAA con arreglo a los principios de Coordinación con la Hacienda estatal y de

Solidaridad entre todos los españoles⁵. Profundizando en la regulación del ISD en España, nos encontramos con que se trata de un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas mediante la ley 22/2009 a través del artículo 25:

“1. Con el alcance y condiciones establecidos en este título, se cede a las Comunidades Autónomas, según los casos, el rendimiento total o parcial en su territorio de los siguientes tributos:

(...)

c) Impuesto de sucesiones y donaciones

(...)”

Esto provoca que las distintas CCAA regulen el impuesto de manera diferente, provocando diferencias impositivas entre ellas. En muchos casos esta cesión se traduce en importantes beneficios fiscales respecto a la legislación estatal, ya que es un atractivo para disponer de los bienes y residir en CCAA con bajas cargas fiscales.

Por lo tanto nos encontramos con dos regulaciones, la estatal contenida en la Ley 29/1987 y la autonómica de la Comunidad de Madrid contenida en el Decreto Legislativo 1/2010.

Si bien, esta situación no plantearía ningún problema en caso de tratarse de un ciudadano residente de la Comunidad de Madrid o de cualquier otra Comunidad Autónoma del Estado Español (en cuyo caso se aplicaría la ley de tal comunidad), al tratarse de un no residente nos encontramos en una situación especial. Y es que para beneficiarse de las condiciones establecidas por las distintas regulaciones autonómicas es necesario ser residente en España. Como podemos observar en el artículo 32.2 de la ley 22/2009 la cesión solo alcanza al rendimiento de los sujetos pasivos, 32.2: *“Se considera producido en el territorio*

⁵ La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa. Javier Martín Román, Álvaro del Blanco García, Crónica Tributaria Num.151/2014 Instituto de Estudios Fiscales.

de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, (...)”.

Esto origina una situación discriminatoria, ya que a los no residentes se les aplicará la legislación estatal la cual establece unos tipos impositivos mucho más elevados que los determinados por las CCAA, tributando por obligación real. La Ley provocaba que en aquellas sucesiones en las que intervenga un causahabiente o un causante que no residente en territorio español, no pueda beneficiarse de las reducciones fiscales autonómicas, naciendo una diferencia de trato contraria a los artículos 21 y 63 TFUE⁶. Se produce por tanto una situación considerada discriminatoria por el TJUE, ya que ante dos situaciones similares se les aplica legislaciones diferentes. Tal trato diferenciado se opone a las disposiciones del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea relativas a los movimientos de capitales, como ha expresado el TJUE en la Sentencia del caso C-127/12.

Por lo tanto Alejandro tendrá que abonar el ISD según lo establecido en la legislación estatal en la ley 29/1987.

Como decíamos anteriormente esta situación discriminatoria derivó en una condena a España a raíz de la cual se aprobó una ley que terminó con tal discriminación (Ley 26/2014). De tal manera, que a día de hoy de acuerdo con la legislación en vigor Alejandro tributaría a la hacienda estatal aplicando la normativa autonómica de la Comunidad de Madrid, ya que a pesar de ser residente en Italia, puesto que su madre tiene derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma (disposición adicional primera de la ley 29/1987).

Gozaría de un porcentaje de reducción, con el límite de 123.000€ aplicable a las adquisiciones mortis causa de la vivienda habitual de la persona fallecida, ya que

⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, en el asunto C-127/12.

el causahabiente es el ascendiente del beneficiario. Siempre y cuando efectivamente Doña Manuela tuviera por residencia habitual la que ha heredado su hijo Alejandro.

La disposición adicional segunda, en la letra b) del apartado 1 solo hace referencia a la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, dejando fuera de supuestos como el que nos ocupa de seguros de vida.

Así, la adquisición del seguro de vida por parte de Alejandro tributará en concepto de obligación real, siendo obligatorio aplicar la normativa estatal, generando esto una situación discriminatoria ya que si Alejandro fuera residente en España se aplicaría la normativa de la Comunidad Autónoma donde tuviera la residencia el tomador del seguro, pudiendo en ese caso beneficiarse de las reducciones que establece la normativa madrileña.

III-En aquellos supuestos en los que unos mismos bienes hubiesen sido objeto de dos o más transmisiones hereditarias durante un período máximo de diez años, y siempre que lo hubiesen sido a favor de descendientes (si bien el art. 42.3 del Reglamento del ISD lo aplica también a los adoptados), la base imponible de la segunda y ulteriores transmisiones se minora, además, en el importe de lo satisfecho por el Impuesto en las transmisiones precedentes. En este sentido se admite la subrogación de los bienes cuando se acredite fehacientemente. Ello supone que la reducción resulta aplicable cuando se den los requisitos subjetivos y temporales previstos al efecto, a pesar de que los bienes no resulten ser los mismos, siempre y cuando existan otros de valor similar que hayan sustituido a los que fueron objeto de la primera transmisión.

Ahora bien ha de precisarse que dicha reducción no resulta de aplicación en los casos de obligación real o personal de contribuir cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español. Así se desprende de lo

dispuesto en el art. 20.4 de la LISD, mediante la adopción de una interpretación a sensu contrario. Por lo que Alejandro no gozará de la reducción por transmisiones hereditarias sucesivas⁷.

Esto supone una discriminación fiscal frente al resto de residentes no nacionales, contraviniendo los principios establecidos por la Unión Europea en su Tratado de Constitución, ya que supone la existencia de doble imposición internacional. El principio de libertad de circulación de capitales son dos de los más importantes del sistema europeo ya que en las últimas décadas se ha incrementado el número de desplazamientos transnacionales.

Si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben sin embargo ejercerla respetando el Derecho comunitario. Las disposiciones que generan discriminaciones como la de nuestro caso, limitan la libertad de circulación de capitales, y es que el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 42 de la sentencia van Hilten-van der Heijden que las sucesiones constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 del CE.

Por lo tanto una sucesión que provoque una discriminación entre nacionales de distintos estados miembros, es contraria a la normativa europea. En este sentido se ha pronunciado en numerosas ocasiones el TJUE, como en sentencia del asunto C-256/06, en la que declaraba contraria a los principios europeos la normativa alemana que establecía a efectos del cálculo del impuesto de sucesiones sobre una herencia formada por bienes situados en el territorio de dicho Estado y por un bien agrícola y forestal situado en otro Estado miembro, que se tomará en consideración el bien situado en ese otro Estado miembro por su valor venal, mientras que a un bien idéntico situado en el territorio nacional se aplicará un procedimiento especial de valoración cuyos resultados sólo corresponden, como media, al 10 % de ese valor venal.

⁷ Revista jurídica de la Comunidad de Madrid. Juan Calvo Vérguez, www.madrid.org

CASO N° 3

1-D.Enrique fallece el 16 de abril del año 2015.

2-Su estado civil es de soltería, en el momento de la muerte tenía 60 años.

3-Residía en Reino Unido.

4-Su único heredero es Lucas, residente en Italia.

5-Deja como bienes hereditarios un piso en Santander valorado en 150.000€, un Porsche Panamera valorado en 170.000€ situado también en Santander, y 10.000€ en una cuenta corriente en un banco del Reino Unido.

Las cuestiones jurídicas objeto de análisis que se derivan de tales hechos son las siguientes:

1-¿Está sometida la exacción de la herencia al ISD?

2-¿Por qué normativa se regirá, en su caso, la exacción del ISD?

3-¿Le parece adecuado que en este caso se aplique el ISD a todo o parte de la herencia a la vista de la Recomendación de la Comisión de la Unión Europea de 15 de diciembre de 2011 relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones?

Para resolver las referidas cuestiones, hemos de acudir a la normativa ya sea de nivel nacional o internacional, de entre las cuales debemos destacar:

1-La Constitución Española de 1978 como norma suprema del ordenamiento jurídico español, a la que están sujeta tanto los ciudadanos de España como los poderes públicos. En su artículo 31 establece el deber de los ciudadanos a contribuir al sostenimiento del estado, por lo tanto el origen de la obligación tributaria.

2- La Ley 29/1987 que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a nivel nacional.

3-El Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por el Real Decreto 1629/1991.

4-La Ley de Cantabria 10/2013, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, por la que se establece el tratamiento del ISD en la Comunidad Autónoma de Cantabria.

5- La Recomendación de la Comisión de la Unión Europea de 15 de diciembre de 2011 relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones. Si bien no es de carácter vinculante, no se considera fuente del Derecho.

I-La Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es la principal fuente normativa que regula las adquisiciones obtenidas por medio de herencia, sin perjuicio de la aplicación de su reglamento y de las distintas normativas autonómicas también reguladoras de tal fenómeno.

Entre los hechos imponible que originan la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se encuentran las adquisiciones de bienes y derechos adquiridos por herencia (artículo 3.1 apartado a), suceso que ha acontecido en el caso que nos ocupa ya que se dice sin dejar lugar a dudas que Lucas es el heredero de D.Enrique.

Al ser residente en Italia, Lucas tributará por obligación real por los bienes que estén dispuestos en territorio español (artículo 7 LISD).

II-Recordemos que el ISD es un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, de manera que la legislación de aplicación sería la propia de la comunidad de Cantabria ya que parte de los bienes a heredar se encuentran en dicha comunidad, si bien solo es de aplicación la normativa autonómica en caso

de ser residente en tal comunidad, por lo que Lucas al ser no residente será sujeto pasivo de la legislación estatal, es decir la Ley 22/1987.

Las Comunidades Autónomas han utilizado la competencia normativa otorgada por la Ley 22/2009 para establecer una fiscalidad a la baja del ISD. El Estado se reserva la recaudación y gestión que por este impuesto corresponde a sujetos no residentes, como es el caso de Lucas, que tributen por obligación real. Nos encontramos con una discriminación entre residentes y no residentes que da lugar a una mayor fiscalidad para los no residentes al aplicarse la normativa estatal que resulta más gravosa⁸.

Esta discriminación atenta directamente contra el libre movimiento de capital entre los países miembros (artículo 63 TFUE) y la libre circulación de trabajadores dentro de la UE (artículo 45 TFUE), por ello la Comisión Europea solicitó a España en el año 2010 que introdujera cambios en su legislación. Las modificaciones realizadas fueron insuficientes y finalmente el TJUE en su sentencia del 3 de septiembre del 2014 condenó a España poniendo fin a la discriminación de los no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Así, en la Ley 26/2014, de 27 noviembre (BOE 28/11/2014), por la que se modifica el IRPF y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, con entrada en vigor 1 enero 2015, se introduce una disposición final tercera que también modifica la Ley 29/1987, permitiendo que en las herencias y donaciones con no residentes, por las que debe pagarse el impuesto a la Hacienda Estatal, se puedan aplicar las ventajas establecidas en las CCAA con las que exista algún punto de conexión. De tal manera que actualmente sí podemos decir que en el caso de Lucas ya no hay discriminación posible, porque es sujeto pasivo de la legislación autonómica de la Comunidad de Cantabria.

⁸ La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa. Javier Martín Román, Álvaro del Blanco García. Instituto de Estudios Fiscales.

En cuanto a los bienes por los que estará obligado a pagar la liquidación del ISD, tan solo tributará por el piso situado en Santander valorado en 150.000€ y por el Porsche Panamera, también localizado en Santander, valorado en 170.000€. La cuenta corriente en un banco del Reino Unido no es objeto de imposición por el ISD al no tener ninguna conexión con España, le corresponderá tributar en el Reino Unido y en Italia según la legislación correspondiente a dichos estados.

III- A la luz de la Recomendación del 15 de diciembre de 2011, no resulta adecuado someter todos los bienes de la herencia al ISD. En cuanto a la adquisición del bien inmueble, al tratarse de un bien cuyo vínculo personal más estrecho es con España frente al Reino Unido e Italia, y es que el Estado miembro en que se encuentren los bienes inmuebles debe gozar del derecho preferente de aplicar impuestos sobre sucesiones, como Estado que goza del vínculo más estrecho.

Sin embargo en cuanto a la adquisición del bien mueble (Porsche Panamera), la Recomendación nos dice que ante tal tipo de bienes, los Estados Miembros en los cuales ni el difunto (residente en el Reino Unido) ni el heredero (residente en Italia) tengan vínculo personal deberían abstenerse de aplicar impuestos sobre sucesiones cuando otro estado los aplique en virtud del vínculo personal existente. Y es que en cuanto a este tipo de bienes, debido a que pueden cambiar su ubicación fácilmente su vínculo con el Estado miembro en el que se encuentran en el momento del fallecimiento es menos estrecho que los vínculos personales que puedan tener el difunto o el heredero con otro estado miembro. De tal manera que el Estado miembro en que se encuentre el bien deberá eximir del impuesto sobre sucesiones a dicho bien si el Estado miembro con el que el difunto o heredero tienen un vínculo personal aplica tal impuesto.

Por lo tanto mientras el piso sí debería estar sujeto al ISD a la vista de la Recomendación, el coche no debería estarlo.

CASO Nº 4

- 1-El 17 de abril de 2015 fallece D.Nicolás.
- 2-Residía hasta el momento de su fallecimiento en Madrid.
- 3-En estado de viudedad deja como único heredero a su hijo Javier de 25 años.
- 4-Javier también es residente en Madrid.
- 5-El haber hereditario está compuesto por un piso situado en Madrid, otro situado en Alemania, y 8.000€ en una cuenta del BBVA en España.

Las cuestiones que surgen respecto al caso planteado son las siguientes:

- 1-¿Está sometida la adquisición de la herencia al ISD?
- 2-Qué implicaciones tiene en el ISD los impuestos que eventualmente haya pagado en Alemania?
- 3-Al tratarse de una sucesión transfronteriza, ¿qué conclusiones sacamos de la comparativa entre la Recomendación y la Ley sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones?

Para la resolución de estas cuestiones jurídicas se puede acudir a la siguiente normativa en vigor en nuestro estado:

- 1-Como fuente de las obligaciones tributarias, es necesario hacer referencia a la Constitución Española de 1978 cuyo artículo 31 enmarcado en el capítulo referente a los derechos y libertades, establece la obligación de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.
- 2-También debemos analizar la ley específica del impuesto de sucesiones, siendo esta la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

3-Como legislación complementaria a la LISD disponemos del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por el Real Decreto 1629/1991 del 8 de noviembre.

4-Aunque no vinculante para los países miembros, si es de interés estudiar la Recomendación de la Comisión de 15 de diciembre de 2011 relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones.

I-Respecto a la primera de las cuestiones planteadas anteriormente. Nos encontramos ante una adquisición mortis causa a favor de Javier en virtud de testamento dispuesto por su padre Nicolás. Este tipo de adquisiciones son objeto del ISD como se contiene en el artículo 1 de la Ley 29/1987, según el cual el ISD grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas.

En cuanto a su afección territorial, el ISD se exige en todo el territorio español como dice el artículo 2. Su hijo Javier tributará por obligación personal en función del artículo 6 LISD, ya que dispone de su residencia habitual en España, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos (en caso de no residir en España tributaría por obligación real y el impuesto se exigirá exclusivamente por estos bienes o derechos del sujeto pasivo y solo serían deducibles las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español o puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en el mismo, así como las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes).

De manera que deberá tributar por la vivienda situada en Alemania, lo cual nos plantea un problema de doble imposición internacional ya que el sujeto tributará tanto en España como en Alemania por la vivienda. En estos casos debemos acudir a los Convenios de Doble Imposición para evitar una doble fiscalidad contraria a los principios europeos, sin embargo entre ambos estados solo hay

ratificado un Convenio de Doble Imposición relativo al impuesto sobre la renta y el patrimonio, por lo tanto no es de aplicación en este caso.

La Recomendación de la Comisión de la Unión Europea de 15 de diciembre de 2011, provee medidas para evitar la doble imposición en materia de sucesiones, poniendo de relieve el problema planteado en las sucesiones transfronterizas al tener derecho a gravar la sucesión varios estados miembros y la frecuente ausencia de convenios bilaterales entre ellos (esto se refleja en los párrafos 6,7 y 8 de la Recomendación). Con el objeto de poner fin a dichas ineficiencias y fomentar la flexibilidad de las prevenciones nacionales, la Comisión propone el establecimiento de un orden de prioridad en las desgravaciones fiscales para el caso de que dos o más Estados miembros apliquen impuestos sobre sucesiones a una misma herencia. Pues bien, el objetivo general de la Recomendación que se resume en “resolver casos de doble imposición, de forma que la carga tributaria general de una sucesión concreta no sea superior a la carga que se aplicaría si únicamente el Estado miembro que tiene la carga tributaria más elevada de los Estados miembros implicados tuviera competencia fiscal sobre la sucesión en su totalidad”.

Queda claro, por lo tanto, que la adquisición de los bienes hereditarios está sujeta al ISD.

Debemos analizar la especialidad que plantea el hecho de que sea residente en la Comunidad de Madrid, hecho enlazado con el carácter de impuesto cedido que tiene el ISD, y es que como dice el artículo 2.2 LISD: *“La cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas se registrará por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión.”*

Por lo que es preciso acudir a la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, en cuyo

artículo 25 aparece el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como impuesto cedido, y cuyo alcance en la cesión abarca el rendimiento total o parcial del tributo. El punto de conexión es el territorio donde el causante tenga su residencia habitual (art.32.2a), lo cual no plantea dudas ya que se nos dice directamente que ambos son residentes en Madrid.

A la hora de liquidar el impuesto seguiremos las disposiciones marcadas por la legislación autonómica madrileña, pero no forma parte de nuestro objeto de estudio proceder a la liquidación.

II-Puesto que Javier reside en España tributará por obligación personal, es decir, por la totalidad de sus rentas, capitales, bienes o derechos que adquiera u obtenga, con independencia de donde se hayan obtenido o de donde estén situados. Al formar parte del caudal hereditario una vivienda situada en Alemania nos encontramos ante una sucesión transfronteriza por la cual Javier pagará la correspondiente contribución en Alemania según la normativa alemana al efecto. Respecto de este tipo de adquisiciones hereditarias, la LISD en su artículo 23 prevé una serie de disposiciones bajo el nombre de *“deducciones por doble imposición internacional”*. El contenido del artículo es el siguiente:

“1. Cuando la sujeción al impuesto se produzca por obligación personal, tendrá el contribuyente derecho a deducir la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.*
- b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.*

2. De acuerdo con lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con

Estatuto de Autonomía, las Comunidades Autónomas podrán aprobar las deducciones y bonificaciones que estimen convenientes.

En todo caso, resultarán compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto sin que puedan suponer una modificación las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.”

Javier, al ser residente en España es considerado por el artículo 6 LISD como sujeto pasivo por obligación personal por lo que puede beneficiarse de las deducciones por doble imposición internacional del artículo 23, mediante las cuales la cantidad tributada por la adquisición por herencia de la vivienda en Alemania a través de la liquidación del impuesto alemán correspondiente puede ser deducida de la cantidad a pagar por la adquisición de la misma vivienda según la legislación española.

III- El 15 de diciembre de 2011 la Comisión Europea emitió una Recomendación a través del Diario Oficial de la Unión Europea relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones. Está estructurada del siguiente modo:

En primer lugar comienza realizando unas consideraciones generales del tratamiento que recibe el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (a pesar de obviarse las donaciones en su título, se entiende que el contenido se extiende a estas), diferenciado entre aquellos Estados miembros que atienden a vínculos personales (como la residencia, el domicilio o la nacionalidad, bien del difunto, bien del heredero), otros que utilizan vínculos reales (aplicando el impuesto a los bienes ubicados en sus jurisdicciones, y los que utilizan ambos criterios, como es el caso de España.

Después continúa con el objeto de la propia Recomendación así como con las medidas que proponen que sean adoptadas por parte de los estados miembros, con el fin de acabar con las ineficiencias originadas por la diversidad de

regulaciones y por la falta de acuerdos para acabar con la doble imposición internacional.

Las medidas que presenta la Recomendación son de carácter desgravatorio estableciendo un orden de prioridad en las desgravaciones fiscales para aquellos casos en los que dos o más Estados miembros apliquen impuestos sobre sucesiones a una misma herencia. Establece desgravaciones diferenciando según se trate de bienes muebles, inmuebles, muebles de un establecimiento permanente o si el heredero y el difunto tienen vínculos personales con distintos Estados miembros, y finalmente en caso de que una persona tenga varios vínculos personales.

La Recomendación insta a los Estados miembros a que pongan en práctica las medidas propuestas para garantizar que la carga tributaria global que recaiga sobre una herencia transfronteriza no sea superior a la que se aplicaría a una situación puramente interna en algunos de los Estados miembros. A pesar de lo cual, España no ha tomado las medidas necesarias para acabar con el problema⁹.

El artículo 23 establece dos tipos de deducciones que siguen el método conocido doctrinalmente conocido como imputación limitada, siempre aplicables a personas sujetas al impuesto por obligación personal, es decir a aquellos que tengan su residencia habitual en España. Puede deducirse la menor de las dos cantidades siguientes:

A) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.

B) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser

⁹ La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer. Joaquín Cuesta Domínguez, Patricia Carmona Mendoza. Cuatrecasas Gonçalves Pereira.

ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.

Es decir, en el supuesto de que un Estado extranjero, donde se ubiquen bienes y derechos de la herencia, pueda gravar la adquisición de propiedades a un ciudadano no residente, la normativa española prevé el mecanismo de atenuación del gravamen aplicando las citadas normas para evitar la doble imposición, si bien habrá de comprobar qué disponen los Convenios bilaterales firmados en este ámbito por nuestro país¹⁰.

Del mismo modo regula la deducción por doble imposición internacional el artículo 46 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Resulta llamativo la escasa regulación que hace la ley española del problema de la doble imposición internacional, más aún si la comparamos con el contenido de la Recomendación. De la propia regulación española observamos una clara discriminación, ya que solo los residentes en España podrán beneficiarse de las reducciones por doble imposición internacional puesto que los no residentes tributan por obligación real, de tal manera que si el propio país de residencia de esos sujetos no prevé deducciones lo más probable es que se estén incumpliendo principios establecidos en el TCE por la manera en que la doble imposición internacional afecta a la libertad de circulación de capital y de personas entre los países miembros de la UE.

El artículo 23 de la LISD no posibilita que, tras la aplicación de los mecanismos contenidos en el propio artículo, la carga tributaria final no supere a la que se derivaría en los supuestos de concurrencia de potestades tributarias por dos Estados miembros. Así, sería necesario reformar la citada legislación española para dar cumplimiento al fin de la Recomendación, y que la carga global de una sucesión no exceda de la que se aplicaría si únicamente España tuviese

¹⁰ La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer. Joaquín Cuesta Domínguez, Patricia Carmona Mendoza. *Cuatrecasas, Gonçalves Pereira*.

competencia fiscal sobre toda ésta. Por lo tanto disponemos de una normativa deficiente respecto al cumplimiento de la Recomendación.

CASO N° 5

1-Antonio, residente en España.

2-Planea cambiar su residencia a Alemania.

3-Desea vender su vivienda, para reinvertir el dinero en una casa en Alemania.

4-Duda si vender antes de cambiar de residencia o después.

Las cuestiones de contenido jurídico que se derivan del caso planteado son las siguientes:

1-En qué momento convendrá a Antonio vender la vivienda, ¿antes o después de cambiar de residencia?

2-Aplicación de la exención por reinversión del dinero obtenido en una nueva vivienda.

Para proceder a resolver tales cuestiones, debemos hacer un análisis de la normativa aplicable al caso, desde su origen constitucional hasta su regulación más específica.

1-En primer lugar procede analizar el origen de los deberes ciudadanos, el cual se encuadra en la norma suprema del ordenamiento jurídico español, concretamente el deber ciudadano de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario está contenido en el artículo 31.1 de la Constitución española de 1978.

2-La Ley 35/2006 del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas.

3-En el plano internacional destaca el Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011.

I/II-Debemos analizar las dos situaciones jurídicas que se pueden plantear en caso de vender la vivienda mientras es residente en territorio español o una vez ha trasladado su residencia a Alemania.

En caso de vender la vivienda mientras es residente español, se trataría de una ganancia patrimonial ya que a raíz de una alteración de la composición del patrimonio (la venta de la vivienda) se produciría una variación en el valor del patrimonio (artículo 33 Ley del IRPF).

Debido a que Antonio tiene como intención reinvertir el dinero obtenido mediante la venta en la adquisición de una nueva vivienda, en virtud de lo establecido en los artículos 38 Ley IRPF y 41 Reglamento IRPF no tributarán las ganancias patrimoniales obtenidas por la venta o transmisión onerosa de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición (o rehabilitación) de una nueva vivienda habitual. Haciendo una interpretación a sensu contrario deducimos que el importe obtenido con la venta que no se destine a la nueva inversión, si tributará por el IRPF.

Por lo tanto si desea vender la vivienda siendo residente en España, no tributará la venta de la vivienda en el IRPF ya que su situación está catalogada como exención al impuesto.

El TJUE en la sentencia del caso C-345/05 condenó a la República de Portugal por supeditar la aplicación de exenciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas resultantes de la cesión a título oneroso de bienes inmuebles destinados a vivienda propia y permanente del sujeto pasivo o de los miembros de su unidad familiar, a la condición de que los ingresos obtenidos se reinviertan en la adquisición de bienes inmuebles situados en territorio portugués.

En el mismo sentido se pronunció en la sentencia del asunto C-104/06 al declarar que el Reino de Suecia había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE, así como de los artículos 28 y 31 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, al haber aprobado y mantener en vigor disposiciones fiscales que supeditaban la tributación diferida de la plusvalía originada por la cesión de un inmueble residencial privado o de un derecho de habitación que recaiga sobre un inmueble en régimen de condominio privado al requisito de que se adquiriera una nueva residencia que se halle asimismo en territorio sueco.

Los diferentes pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea evidencian que en caso de que la normativa española no incluyera la exención para la reinversión en una nueva vivienda en el extranjero, sería contraria a la normativa europea reguladora de la libre circulación de capital y de personas. Sin embargo en este caso la legislación española es acorde a la europea.

Analizando la situación en caso de que Antonio opte por vender la vivienda sita en España una vez resida en Alemania. El Convenio de Doble Imposición acordado entre Alemania y España prevé casos como el que nos ocupa, de enajenación de bienes inmuebles. Al respecto se pronuncia en el siguiente sentido respecto a las rentas inmobiliarias: Art.6 *“1.Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.”* Y continúa *“2.La expresión «bienes inmuebles» tendrá el significado que le atribuya el Derecho del Estado contratante en que los bienes estén situados.(...)”*

Acudimos por lo tanto al evidente concepto que tiene el derecho español acerca de los bienes inmuebles para ver si se adecua al caso que nos ocupa y es de aplicación el CDI, concepto que viene definido en el Código Civil, en su artículo 334:

“Son bienes inmuebles:

1.º Las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo.”

Resulta, por lo tanto, evidente que la vivienda de Antonio es considerada bien inmueble. Una vez puesto en evidencia que nos encontramos ante tal tipo de bien, observamos cómo el artículo 6.1 del CDI habilita la imposición en el estado en el cual se localice el bien a pesar de que sea distinto al de residencia (siempre España-Alemania, recordemos que el CDI es entre ambos). Más concretamente el artículo 13.1 disipa cualquier posible duda acerca de tal afección : *“ Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles tal como se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.”*

En caso de optar por vender la vivienda una vez resida en Alemania, implicaría que España tendría la competencia tributaria, artículo 22.2 a) *“todo elemento de renta procedente del Reino de España y todo elemento patrimonial situado en el Reino de España que, de conformidad con el presente Convenio, se someta efectivamente a imposición en el Reino de España, quedará excluido de la base del impuesto alemán.”*

Sería sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, ya que sería residente de Alemania. Es determinante la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Tal modificación tiene como objeto adecuarlo, en

mayor medida, al marco normativo comunitario, acompañarlo a los cambios que se contemplan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y reforzar la seguridad jurídica. Para favorecer la libre circulación de los ciudadanos dentro de la Unión Europea, se permite al contribuyente no residente que quede excluida de gravamen la ganancia patrimonial que obtenga con motivo de la transmisión de la que haya sido su vivienda habitual en territorio español, siempre que el importe obtenido en la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, como nos indica la disposición adicional séptima del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Anteriormente la renta generada por la venta de una vivienda en territorio español de sujetos no residentes del mismo, no se beneficiaba de las mismas exenciones del IRPF siendo esta una situación discriminatoria ya que tanto el IRPF como el IRNR gravan el mismo concepto, pero en este caso de manera perjudicial para los no residentes.

A partir 2015 para favorecer la libre circulación de personas dentro de la UE, los sujetos pasivos del IRNR que hayan sido residentes en España dentro de los dos años previos a la venta de la vivienda sita en España, tendrán el mismo beneficio fiscal en caso de reinvertirse el importe obtenido en nueva vivienda habitual en extranjero.

Por lo tanto llegamos a la conclusión de que es indiferente en qué momento venda la vivienda ya que en ambos casos está exenta a efectos del IRPF/IRNR.

CASO Nº 6:

1-Pareja formada por Vicente y Josephine.

2-Vicente tiene la nacionalidad española y Josephine la francesa.

3-Residentes en España hasta marzo de 2015.

4-Actualmente residentes en el Principado de Mónaco.

5-Alquilan su piso sito en España a un abogado obteniendo una renta de 1.000 € mensuales.

De tales acontecimientos se deriva una clara cuestión de contenido jurídico:

1-¿Qué implicaciones a efectos impositivos, tiene el cambio de residencia al principado de Mónaco?

Para alcanzar una resolución jurídica acerca de la cuestión planteada, debidamente fundamentada acudiremos a las siguientes fuentes normativas:

1-De nuevo acudimos a la Constitución como origen de la obligación tributaria de los ciudadanos, en tal sentido el artículo 31.1 anuncia: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá carácter confiscatorio.”*

2-Como primera concreción al asunto que nos ocupa analizaremos el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

3-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.

4-Ambas legislaciones fueron modificadas por la Ley 26/2014 de 27 de noviembre.

Además de analizar la tributación de los contribuyentes no residentes en nuestro ordenamiento jurídico según las normas internas, debemos tener en cuenta la posible normativa internacional, vía Convenios de Doble Imposición, que se haya aprobado, de tal modo que ante un determinado supuesto de hecho con

trascendencia internacional, deberemos acudir primero a la normativa convencional, si la hay, y en su defecto, o ante la falta de precisión de la misma, a la normativa interna (Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y su normativa de desarrollo), y no en otro orden, como perfecta materialización de la pirámide normativa sobre la que se asienta nuestro ordenamiento jurídico.

Repasando los Convenios de Doble Imposición en los que España es parte contratante observamos que en este momento no hay ninguno acordado con el Principado de Mónaco, si bien se encuentran en las negociaciones previas a la aprobación. Por lo que resulta de aplicación la normativa estatal española.

I-El Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante IRNR) es un impuesto de carácter directo, cuyo objeto de gravamen es la renta obtenida en territorio nacional por las personas físicas o jurídicas no residentes en el mismo, siempre y cuando no exista un CDI aplicable o cuando se determine en él que ciertas rentas serán gravadas sin limitación por el Estado de la fuente.

Procede comprobar que la actividad económica realizada por Josephine está dentro del ámbito de aplicación de este tributo, para ello analizamos el Real Decreto Legislativo 5/2004. Es considerada contribuyente del IRNR como extraemos del artículo 5: *“Son contribuyentes por este impuesto: a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”* No cabe lugar a duda, ya que como nos es indicado Josephine es residente en el Principado de Mónaco. El hecho imponible por el cual se establece el impuesto es el siguiente: Art.12 *“Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto (...).”* Resultando la renta obtenida por el alquiler de la vivienda afectada por tal hecho imponible. Por último solo queda comprobar que el capital obtenido por el arrendamiento de un bien inmueble es objeto de imposición, en cuanto a lo cual el artículo 13 i) 3º dice: *“Constituye el*

hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto (...).”

El Real Decreto Legislativo 5/2004 establece la opción a contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea de tributar por el IRPF, cuyos supuestos de aplicación fueron ampliados por la modificación de la Ley 26/2014 para favorecer la libre circulación de los ciudadanos dentro de la Unión Europea. Del mismo modo a través de la ley se amplía el ámbito de aplicación a los residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en virtud de lo previsto en el apartado cuarto de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006 de 29 de noviembre, de medidas de prevención para el fraude fiscal.

Estas medidas no resultan de aplicación a los residentes en el Principado de Mónaco, ya que no se trata de un país miembro de la Unión Europea ni del Espacio Económico Europeo, llevando esto necesariamente aparejado que permanece fuera del Mercado Interior lo que implica importantes barreras a la libre circulación de personas, bienes, servicios y capitales. Por lo tanto Josephine no puede disfrutar de esta ventaja.

Queda disipado cualquier atisbo de duda acerca de si es realmente el IRNR el impuesto que corresponde aplicar en el caso de Josephine.

Ante tales circunstancias observamos cómo aún queda mucho trabajo por realizar en el ámbito fiscal internacional, ya que a pesar de los avances con los estados miembros, frente a estados como el Principado de Mónaco seguimos encontrando grandes trabas a principios establecidos por el Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, lo cual en el caso de Mónaco resulta especialmente llamativo debido a su encuadre territorial en el centro de Europa y formar parte del territorio aduanero de la Unión Europea a través del Acuerdo Aduanero firmado con Francia.

Sin embargo debemos centrar el análisis del caso desde una perspectiva diferente, y es que el Principado de Mónaco es considerado por el Real Decreto 1080/1991 paraíso fiscal. Posteriormente el Real Decreto fue modificado por el 116/2003 para posibilitar una salida de dicha lista. Así, se añadía un artículo segundo a dicho Real Decreto 1080/1991 para establecer que *«los países y territorios a los que se refiere el artículo 1 que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un Convenio para Evitar la Doble Imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener la consideración de paraísos en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor»*.

Posteriormente con la aprobación de la Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal se introducen importantes novedades en la definición del sistema, al complementar la lista de paraísos fiscales, establecida en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, con otros dos conceptos: nula tributación y efectivo intercambio de información tributaria¹¹.

El informe de la Dirección General de Tributos, de 23 de diciembre de 2014, mantiene la definición vigente según la cual *«tienen la consideración de paraísos fiscales los países y territorios que se determinen reglamentariamente»*.

En este sentido, destaca que la Disposición transitoria segunda de la Ley 36/2006 se mantiene en vigor, conforme a la cual *«en tanto no se determinen reglamentariamente los países o territorios que tienen la consideración de paraíso fiscal, tendrán dicha consideración los previstos en el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991»*. Previamente, la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 introdujo la definición de paraíso fiscal, pronunciándose en los mismos términos que en informe de la DGT, así, según lo establecido en la misma

¹¹ Medidas antiparaíso: presunción de residencia y efectos de su aplicación sobre los impuestos indirectos. María Isabel Vaquer Suñer, Agencia Estatal de Administración Tributaria.

“Tendrán la consideración de paraíso fiscal los países o territorios que se determinen reglamentariamente.”

Pero según establece el Informe de Tributos, la actualización de la lista no tendrá a partir de ahora carácter automático sino que deberá realizarse de manera expresa y, se tendrán en cuenta los antedichos criterios en lo relativo a la existencia efectiva de intercambio de información, requisitos que Hacienda deberá validar¹².

Desde el año 2012 España ha iniciado negociaciones con el principado para intercambio de información tributaria cuyo resultado a la luz del Real Decreto 116/2003 sería que Mónaco dejará de tener consideración de paraíso fiscal que ostenta desde el Real Decreto 1080/1991. Sin embargo a día de hoy aún no se ha hecho efectivo el intercambio de información tributaria.

Esto condiciona la aplicación del IRPF/IRNR, ya que los sujetos residentes en paraísos fiscales, de nacionalidad española, no pierden la condición de contribuyentes por el IRPF (artículo 8.2 IRPF). Esta norma tiene una presunción iuris et de iure, ya que no admite prueba en contrario de que el traslado de residencia a un paraíso fiscal no se efectúa para eludir impuestos. La obligación de contribuir por el IRPF se efectúa desde el periodo impositivo en que se produce el traslado al paraíso fiscal, y durante los cuatro periodos impositivos siguientes¹³. En virtud de lo expuesto, Vicente, cuya nacionalidad es española, deberá pagar el IRPF.

¹² Los 33 paraísos fiscales que aún quedan para España. Mercedes Serraller, www.expansión.com

¹³ Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes. Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón, José Antonio Bustos Buiza. Instituto de estudios fiscales.

CASO Nº 7

1-Pedro, futbolista del FC Barcelona, traslada su residencia de España al Reino Unido en el año 2014.

2-En el año 2015, vende sus acciones en el Banco Santander las cuales le reportan unas pérdidas de 30.000 €.

3-Poco después de la venta de las acciones del banco, vende unas de Repsol por las cuales obtiene una ganancia patrimonial de 40.000€.

4-Alquila la vivienda en la que residía en España a un funcionario de Hacienda a cambio del cual percibe 1.000€ mensuales.

5-Pactan que tanto el IBI del inmueble como los gastos de comunidad corren a cargo de Pedro.

Ante tales acontecimientos se plantean una serie de cuestiones jurídicas, las cuales van a ser objeto de estudio:

1-¿Qué tratamiento tienen en el IRNR la ganancia y la pérdida patrimoniales producidas?

2-¿Cuál es el régimen tributario de los ingresos obtenidos por el arrendamiento de la vivienda en el IRNR?

Para proceder a su resolución, es preciso el apoyo de la diversa normativa que regula la disciplina fiscal tanto en el ámbito interno como en el transfronterizo.

1-El capítulo segundo de la Constitución Española de 1978 se dedica a los derechos y libertades de los ciudadanos, dentro del cual en su sección segunda, artículo 31, encontramos la específica obligación tributaria de los ciudadanos contenida como la obligación de sostenimiento de los gastos públicos.

2-Como normativa aplicable de carácter internacional, es dispositivo el Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, firmado en Londres

el 14 de marzo de 2013. Por lo que el Reino Unido es uno de los casos en los que España ha firmado un Convenio de Doble Imposición, siendo aplicable al caso.

3-Respecto a la normativa interna, el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

4-Además del Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

I-Observamos cómo fruto de las actividades realizadas por Pedro en el mercado bursátil ha obtenido por un lado unas pérdidas cuantificadas en 30.000€ y por otro lado unas ganancias de 40.000€. El origen de estas pérdidas y ganancias está en las variaciones que ha sufrido el valor del patrimonio (acciones en este caso) que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en su composición (la venta de las mismas).

Para que tribute una ganancia o pérdida patrimonial en una operación financiera deben concurrir cinco condiciones:

- Que se produzca la alteración del valor del elemento patrimonial. En ambos casos se cumple, ya que en cuanto a las pérdidas obtenidas ha habido una bajada del valor, y en cuanto a las ganancias ha habido un incremento del valor.
- Que se produzca la transmisión de un elemento patrimonial. La venta de acciones constituye una transmisión de un elemento integrante del patrimonio.
- Que se produzca una alteración en la composición del patrimonio. El patrimonio de Pedro pasa de tener como elementos las acciones ya vendidas a tener más liquidez en el caso de las ganancias fruto de la venta de acciones de Repsol, y

simplemente un elemento menos del patrimonio (las acciones) en el caso de la pérdida por la venta de acciones del Banco Santander.

- Que la renta obtenida no se considere como un rendimiento del capital mobiliario.

- Que no se trate de una transmisión lucrativa por causa de muerte del contribuyente. No es lo que sucede en el caso de Pedro, tan solo procede a vender un producto de inversión que fue adquirido por el mismo con anterioridad a la venta.

El importe de la ganancia o pérdida patrimonial se cuantifica por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión. El valor de adquisición vendrá determinado generalmente por el precio pagado, al cual habrá que añadirle las mejoras e inversiones y los gastos y tributos satisfechos por el contribuyente en la adquisición sin mecanismos correctores del valor de adquisición en las operaciones financieras. El valor de transmisión es el de venta o enajenación, pudiendo minorarse en los gastos satisfechos por el transmitente. En ocasiones, y por determinadas cautelas, la Ley fija un valor objetivo de enajenación, a efectos fiscales.

Llegados a este punto hemos de analizar el tratamiento recibido por las ganancias y pérdidas patrimoniales de no residentes a efectos del IRNR.

Conforme a la normativa interna, se consideran obtenidas en territorio español las ganancias patrimoniales cuando deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes y cuando deriven de otros bienes muebles situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse en dicho territorio (entre otros casos), de tal manera que la venta de las acciones de Repsol y Banco Santander son consideradas obtenidas en territorio español a pesar de residir su titular en Reino Unido.

Los intereses y ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea son, en general, consideradas rentas exentas, sin embargo a modo de excepción a la exención aparecen las ganancias derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad cuyo activo consista principalmente en bienes inmuebles situados en España. Por lo tanto la pérdida y ganancia patrimonial fruto de la venta de acciones que ha llevado a cabo Pedro, es objeto de imposición.

Ahora bien, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes en su artículo 7.1 contenido en el capítulo sobre las rentas obtenidas sin establecimiento permanente, dispone lo siguiente *“Los contribuyentes que, por ser residentes en países con los que España tenga suscrito convenio para evitar la doble imposición, se acojan al mismo, determinarán en su declaración la deuda tributaria aplicando directamente los límites de imposición o las exenciones previstos en el respectivo convenio. A tal efecto, deberán adjuntar a la declaración un certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal correspondiente, o el pertinente formulario previsto en las órdenes de desarrollo de los convenios”*.

Por lo que acudimos al Convenio de Doble Imposición firmado entre España y el Reino Unido para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo. En el apartado 6 del artículo 13 referente a las ganancias de capital se determina lo siguiente *“Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el transmitente”*. En este elenco de ganancias entran las derivadas de la venta de acciones como nos ocupa en el caso, por lo tanto la liquidación del impuesto correspondiente de dicha pérdida y ganancia patrimonial será de competencia del Reino Unido según su legislación.

En caso de fuese objeto de liquidación por la legislación española observamos cómo de nuevo se originaría un caso de discriminación.

De acuerdo con la regulación del IRPF la base imponible del tributo diferenciamos una base imponible general y una base imponible del ahorro (Art.47.2 LIRPF). Las cantidades obtenidas mediante la venta de acciones se encuadraran dentro de la base del ahorro (art.46b LIRPF) junto al resto de rentas conocidas como de ahorro. La propia ley hace una primera mención a la capacidad de compensar las cuantías positivas y negativas de las rentas obtenidas en el artículo 47, y posteriormente desarrolla la idea según se trate de rentas de la base imponible (art.48) o rentas de la base imponible del ahorro (art.49).

Acudimos al artículo 49 ya que la base del ahorro es la que nos interesa en función de las rentas que estamos analizando. Se permite realizar una compensación de los rendimientos obtenidos mediante la venta de acciones, y en caso de obtener un resultado negativo originado por tener más pérdidas que ganancias, podremos compensar el importe negativo con el positivo obtenido durante los cuatro años siguientes.

En el caso de tratarse de sujetos no residentes, ya no resultaría de aplicación el IRPF sino el IRNR, en consecuencia cambia la normativa aplicable pasando de la LIRPF a la LIRNR. Las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, como es el caso que nos ocupa, deben tributar de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen. La tributación debe ser operación por operación, por lo que no cabe la compensación entre ganancias y pérdidas patrimoniales. En caso de obtener rentas negativas, no se producirá ningún efecto¹⁴.

¹⁴ Tributación de no residentes (Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Agencia Tributaria.

Mientras a los sujetos residentes vinculados al IRPF sí se les permite la compensación de pérdidas y ganancias patrimoniales tanto en el periodo vigente como en los 4 próximos, a los no residentes no se les permite ningún tipo de compensación de rentas lo cual produce un tratamiento discriminatorio hacia los contribuyentes no residentes.

El principio de no discriminación por razón de la nacionalidad es la piedra angular del TCE ya que, como el TJCE ha señalado garantiza los objetivos del propio TCE reconocidos en los artículos iniciales (art.2 y 3) (vid., por ejemplo, Asunto C-177/94, Perfilli, Rec. 1996, p.I-61). De forma general el TCE recoge el principio de no discriminación en el art.12, aunque las disposiciones más importantes de la norma fundacional de la CE, es decir las que recogen las cuatro libertades comunitarias (libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales y pagos) y prohíben las ayudas de Estado o establecen principios específicos de no discriminación, no son más que una manifestación concreta del general principio de no discriminación del artículo 12. Además de en el TCE, el artículo 40 del Acuerdo EEE dispone: *“En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas entre las Partes Contratantes las restricciones de los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de la Comunidad Europea o en los Estados de la Asociación Europea de Libre Comercio (AELC), así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales. (...)”*.

No queda duda de que el trato discriminatorio que la legislación española infiere a los sujetos no residentes supone por lo tanto una violación de las libertades fundamentales del TCE, en concreto de la libre circulación de capitales y personas.

II-Los rendimientos de capital inmobiliario están contenidos en el artículo 21 de la LIRNR, perteneciente al capítulo 1 llamado de definición y determinación de la renta gravable y a su sección segunda. Son considerados rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles todos aquellos que se deriven del arrendamiento (como es en nuestro caso) o de la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute. El rendimiento que procederá a ser computado será el importe que reciba el propietario por todos los conceptos, por lo que en nuestro caso el importe es de 1.000€ ya que es la renta mensual que va a percibir Pedro.

Podrá aprovecharse de la reducción correspondiente por soportar el pago del IBI, así como los gastos de comunidad, en virtud de lo dispuesto en el artículo 21 LIRN, ya que el IBI es un impuesto de carácter local (no estatal en consecuencia) siendo considerado gasto necesario por el artículo 21.1a) . La reducción aplicable será hasta de un máximo del 50% (art.21.2).

El CDI se refiere a los rendimientos de capital mobiliario en los siguientes términos, artículo 6.1: *“Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado”*. Por lo que en este caso sí será competente para liquidar el impuesto el estado español.

Conclusión

El ISD ha sido un impuesto problemático a escala transfronteriza a raíz de la situación provocada por la cesión de competencias a las Comunidades Autónomas y la adhesión de España a la Unión Europea.

La legislación española en materia de ISD, especialmente la regulación de tal cesión a las Comunidades Autónomas, ha sido opuesta a los principios europeos generando múltiples actuaciones de los organismos europeos que culminaron con una sentencia condenatoria a España. A raíz de tal pronunciamiento del TJUE, se eliminaron discriminaciones entre residentes y no residentes a la hora de aplicar una normativa más o menos gravosa.

A pesar de este importante acercamiento a los principios comunitarios, sigue siendo insuficiente puesto que en otros ámbitos del ISD, como en la reducción por transmisiones hereditarias sucesivas, siguen produciéndose discriminaciones entre residentes y no residentes. Por lo tanto es necesario una mayor actuación y compromiso del legislador nacional de adecuarse a la normativa europea y seguir las directrices de la Recomendación.

A diferencia del ISD en el IRPF encontramos un impuesto más acorde a la legislación comunitaria. La diferencia se refleja claramente en los Convenios de Doble Imposición, mientras que en materia de sucesiones solo hay tres convenios firmados, en impuestos sobre la renta hay convenios firmados con más de 80 países, por lo que la voluntad política es claramente otra respecto a este impuesto.

Otro ejemplo de la gran regulación en impuestos sobre la renta es el IRNR, disponiendo tanto de un reglamento como de una ley para regular la tributación de la renta de los no residentes. En este impuesto se apreciaban algunos tratos

discriminatorios frente al IRPF, pero han sido mitigados con la posibilidad de aplicar el IRPF en ciertos casos a sujetos no residentes.

Por lo tanto considero que a pesar de que se están llevando a cabo reformas que armonizan el sistema nacional con el comunitario y eliminan tratos discriminatorios, es necesario que el legislador nacional lleve a cabo más actuaciones y con mayor celeridad para alcanzar una normativa más adecuada y coordinada con los principios europeos.

MARTÍN ROMÁN J. y DEL BLANCO GARCÍA, A., «La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa» *Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 151/2014(115-145), págs. 115-143.

CARRERAS MANERO O. y DE MIGUEL ARIAS, S. «Análisis de las principales reformas introducidas en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes» *Aranzadi Doctrinal*, núm.11/2014.

MEDINA CEPERO, J.R., «La tributación de las rentas obtenidas en España por no residentes sin establecimiento permanente» *Quincena Fiscal*, núm.17/2001.

DE JUAN CASADEVALL, J., «La cláusula comunitaria de no discriminación en la tributación directa: el enfoque analítico del TJCE» *Quincena Fiscal*, núm.21/2009.

CUESTA DOMÍNGUEZ J. y CARMONA MENDOZA, P. «La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer» *Aranzadi Doctrinal*, núm.11/2012.

CARMONA FÉRNANDEZ N., SERRANO ANTÓN F., y BUSTOS BUIZA, J.A., «Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes» *Instituto de Estudios Fiscales*, núm.24/02.

En Santander, a 30 de agosto del año 2016.