

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y  
obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

**CONGRESO INTERNACIONAL SOBRE  
“SUCESIÓN DE EXTRANJEROS Y  
ESPAÑOLES TRAS EL REGLAMENTO  
(UE) 650/2012; PROBLEMAS  
PROCESALES, NOTARIALES,  
REGISTRALES Y FISCALES”**

Granada, 1 y 2 de diciembre de 2016

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

Título: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir

- ✓ Reglamento (UE) 650/2012, del Parlamento Europeo
- ✓ Ámbito territorial: Impuesto cedido
- ✓ Sujeción al impuesto: Obligación personal y real
- ✓ Distinto tratamiento residentes y no residentes
- ✓ Sentencia TJUE de 3 de septiembre de 2014
- ✓ Concierto y Convenio País Vasco y Navarra
- ✓ Convenios Internacionales

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y  
obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

Considerando 10 del Reglamento (UE) 650/2012:

“El presente Reglamento no se aplica a cuestiones fiscales ni a cuestiones administrativas de Derecho público.

Por consiguiente, debe corresponder al Derecho nacional determinar, por ejemplo, las modalidades de cálculo y pago de los tributos y otras prestaciones de Derecho público.

También corresponde al Derecho nacional determinar si la entrega de bienes sucesorios o

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y  
obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

En España la regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones lo encontramos en la [Ley 29/1987, de 18 de diciembre](#).

Según el art. 2 LISyD, se trata de un impuesto [exigible en todo el territorio español](#), sin perjuicio de:

- Los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico de los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra,
- Y de los Tratados o Convenios internacionales suscritos por España en la materia.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y  
obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

La normativa del ISyD en España no contiene normas relativas al ámbito internacional de aplicación del impuesto, pero **sí contiene normas delimitadoras de la obligación de tributar:**

- ✓ por obligación personal
- ✓ por obligación real

De manera indirecta delimitan el ámbito internacional del tributo.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y  
obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

## OBLIGACIÓN PERSONAL DE CONTRIBUIR:

El art. 6 LISyD, a los contribuyentes que tienen su **residencia habitual en España** les es exigible el impuesto por obligación personal, con independencia de donde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado.

**Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero** quedan sujetos por obligación personal, atendiendo a idénticas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en el IRPF.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

## RESIDENCIA HABITUAL

La residencia habitual del sujeto pasivo es la que va a determinar la sujeción por obligación personal o real al ISyD con independencia de su nacionalidad.

En el caso de transmisiones *mortis causa*, la nacionalidad del causante tiene especial importancia en cuanto que conforme al art. 9.1 del CC es la ley nacional del causante la que determina la legislación aplicable en la sucesión, por lo que se aplican las normas

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

## DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

En caso de **obligación personal de contribuir**, es decir, por el conjunto de la adquisición, con independencia de dónde se sitúen los bienes o deban ejercitarse los derechos de que se trate, tiene el contribuyente **derecho a la deducción por doble imposición internacional** regulada en el art. 23 de la Ley 29/1987



Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

## DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Se puede deducir la menor de las dos cantidades siguientes:

- 1º. El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.
- 2º. 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

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y  
obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

## OBLIGACIÓN REAL DE CONTRIBUIR:

A los contribuyentes no incluidos en el ámbito anteriormente indicado les resulta exigible el impuesto por obligación real siempre y cuando se trate de **la adquisición de bienes y derechos (cualquiera que sea su naturaleza) que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español**, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de **seguros sobre la vida** cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.

# Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir

Víctor Caro Robles

El impuesto de Sucesiones y Donaciones y la organización territorial española



Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y  
obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

En España el ISyD es un impuesto cedido a las CCAA.

La Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) establece que las CCAA gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y función de sus competencias.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

Ley 22/2009, de 18 de diciembre por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas.

- ✓ El art. 25 de la Ley establece que se cede a las Comunidades Autónomas el ISyD.
- ✓ Dicha Ley de Cesión establece que las CCAA podrán establecer:

Reducciones en la base, bien creando reducciones propias o mejorando las estatales.

Tarifa del impuesto

Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente

Deducciones y bonificaciones en la cuota

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

El art. 32 de la Ley 22/2009 de Cesión de Tributos establece que se cede a las CCAA el rendimiento del ISyD producido en su territorio. Se considera producido en el territorio de una CCAA el rendimiento del ISyD de los sujetos pasivos residentes en España según los puntos de conexión siguientes:

- ✓ **Mortis causa:** en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha de devengo. (Habrá que computar el mayor número de días donde haya residido en los últimos cinco años antes del fallecimiento).

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

La unión de los siguientes factores:

- ✓ Cesión del rendimiento a las CCAA del ISyD solo de los sujetos pasivos residentes en España.
- ✓ Capacidad normativa a las CCAA (reducciones, tarifa, deducciones).
- ✓ Aplicación de dicha normativa autonómica únicamente en caso de conexión exclusiva con el territorio de la CCAA correspondiente.

Ha generado una tributación desigual no solo entre residentes y no residentes, sino entre

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

La **Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, de 3 de Septiembre de 2014**, trató el asunto y estableció la vulneración por parte de España de la libre circulación de capitales **dentro de la UE (art. 63 del TFUE y art.40 Acuerdo EEE)**, debido a:

- ✓ 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.



Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

RESTRICCIÓN A LA LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALS:

El fallo del TJUE subraya:

La sucesión o la donación en la que intervenga los supuestos anteriores, no podrá beneficiarse de las reducciones fiscales que sólo se aplican en caso de conexión exclusiva con el territorio de las Comunidades Autónomas, debiendo en consecuencia soportar una mayor carga fiscal que las sucesiones o donaciones en las que sólo intervienen residentes o que sólo tienen por objeto bienes inmuebles situados en España. Y, al no poder gozar de los citados beneficios fiscales, el valor de esa sucesión o esa donación se ve reducido, constituyendo la citada reducción una restricción de la libre circulación de capitales. Debido a ello concluye el Tribunal de Justicia de Luxemburgo en su pronunciamiento que la legislación española constituye una restricción de la libre circulación de capitales, prohibida en principio por el Tratado.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

RESTRICCIÓN A LA LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES:

El TJUE ha señalado en su [Jurisprudencia](#) que el Impuesto que grava las Sucesiones al igual que las Donaciones [están incluidos en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a los movimientos de capitales](#), salvo que los elementos constitutivos estén circunscritos al interior de un solo Estado miembro.

Ha considerado que constituyen restricciones de los movimientos de capitales las medidas nacionales que causan una disminución del valor de la herencia o la donación de los no residentes o bienes situados en otros Estados al de la residencia.

[Sentencias Jagër y Welte en materia de Sucesiones; Sentencia Mattner en materia de Donaciones](#)

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

De conformidad con lo declarado por el Tribunal dicha restricción no se haya justificada al no existir ninguna diferencia entre la situación objetiva de un residente y la de un no residente que pueda sustentar una diferencia de trato.

Ha sido criticado por parte de la doctrina ya que la situación de ambos consideran que es distinta:

No residentes

Obligación real

Residentes

Obligación personal

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y  
obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

La Ley 26/2014 ha dado nueva redacción a la **Disposición Adicional Segunda de la LISyD** que materializó la obligación de acatamiento de la Sentencia TJUE.

La **Exposición de Motivos** dice:

A fin de eliminar los supuestos de discriminación descritos resulta necesario modificar la LISyD para introducir una serie de reglas que permitan la plena equiparación del tratamiento en el impuesto en las situaciones discriminatorias enumeradas por el citado Tribunal, a la vez que

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

## Opciones que tenía el legislador para acatar la Sentencia:

- ✓ Unificar el Impuesto para todo el territorio
- ✓ Modificar la normativa de Cesión de tributos
- ✓ No modificar la normativa de cesión pero permitiendo a los casos de competencia estatal la aplicación de la normativa de las CCAA

Esta tercera vía es la escogida. Se ha criticado que dada la diferencia de trato entre residentes en España -análogos a los supuestos comunitarios- hubiera sido apreciable que se

# Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir

Víctor Caro Robles

La norma introducida en la DA 2ª se refiere a:

Residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

UE: 28 países

EEE: los 28 países de la UE más Islandia, Liechtenstein y Noruega



Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

## Permanecen de competencia estatal:

### En sucesiones mortis causa:

- ✓ Causante no residente en España respecto de todos los sujetos pasivos.
- ✓ Sujetos pasivos no residentes en España, aunque el causante sea residente.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y  
obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

**CAUSANTE RESIDENTE  
EN ESPAÑA:**

**CON BIENES EN ESPAÑA:**

- **Sujetos pasivos residentes en España:** Hacienda y normativa de la CCAA donde residiera el causante
- **Sujetos pasivos residentes en UE y EEE:** La competencia es de la Hacienda Estatal pero se aplica la normativa de la CCAA donde residiera el causante.
- **Sujetos pasivos no residentes en España ni en la UE ni en el EEE:** La competencia es de la



Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y  
obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

CAUSANTE RESIDENTE  
EN ESPAÑA:

SIN BIENES EN ESPAÑA:

- Sujetos pasivos residentes en España:  
Hacienda y normativa de la CCAA residencia  
del causante.
- Sujetos pasivos no residentes en España pero  
sí en UE y EEE así como fuera de la UE y EEE  
: NO SUJETO.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

CAUSANTE RESIDENTE EN UE Y EEE (salvo en España):

CON BIENES EN ESPAÑA:

- Sujetos pasivos residentes en España; sujetos pasivos no residentes en España pero sí en UE y EEE y residentes fuera de España, UE y EEE (“los contribuyentes tendrán derecho a aplicar la normativa...”, es decir, habla de contribuyentes en general sin hacer distinciones de residentes o no residentes.)
- Competencia: A.E.A.T.
- Normativa aplicable: de la CC.AA. donde radique el mayor valor de los bienes en España.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

CAUSANTE RESIDENTE EN UE Y EEE (salvo en España):

SIN BIENES EN ESPAÑA:

- Sujetos pasivos no residente en España (da igual dónde siempre que no sea en España): NO SUJETO
- Sujetos pasivos residentes en España: Competencia de la A.E.A.T. y normativa aplicable de la CC.AA. donde resida cada sujeto pasivo

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

CAUSANTE NO RESIDENTE  
NI EN ESPAÑA NI EN UE Y NI EEE:  
CON BIENES EN ESPAÑA:

- Sujetos pasivos residentes en España, sujetos pasivos no residentes en España pero sí en UE y EEE y residentes fuera de España, UE y EEE .
- Competencia: A.E.A.T.
- Normativa aplicable: la normativa estatal sin posibilidad de aplicar las normas autonómicas.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y  
obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

**CAUSANTE NO RESIDENTE**  
**NI EN ESPAÑA NI EN UE Y NI EEE:**  
**SIN BIENES EN ESPAÑA:**

- Sujetos pasivos no residentes en España, ya sean residentes en UE y EEE como fuera de ellas: NO SUJETO
- Sujeto pasivo residente en España: Competencia: A.E.A.T. y la normativa estatal sin posibilidad de aplicar las normas autonómicas.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

## Permanecen de competencia estatal

### En donaciones de inmuebles:

- ✓ Donaciones de inmuebles en el extranjero cuando el sujeto pasivo sea residente en España (de ser no residente, quedaría no sujeta)
- ✓ Donaciones de inmuebles en España, cuando el sujeto pasivo sea no residente.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

**TRANSMISIONES “INTER VIVOS”:**  
**BIENES INMUEBLES**  
**RADICADOS EN ESPAÑA:**

- **Sujetos pasivos residentes en España:** Hacienda y normativa de la CCAA donde radique el inmueble.
- **Sujetos pasivos residentes en UE y EEE:** La competencia es de la Hacienda Estatal pero se aplica la normativa de la CCAA donde radique el inmueble.
- **Sujetos pasivos no residentes en España ni en la UE ni en el EEE:** La competencia es de la

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

## TRANSMISIONES “INTER VIVOS”: BIENES INMUEBLES

### RADICADOS EN LA UE Y EN EL EEE:

- **Sujetos pasivos residentes en España:**  
Hacienda Estatal y normativa de la CCAA  
residencia del sujeto.
- **Sujetos pasivos no residentes en España, ya sea en UE y EEE como fuera de la UE y EEE :**  
**NO SUJETO.**



Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y  
obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

## TRANSMISIONES “INTER VIVOS”: BIENES INMUEBLES

### RADICADOS FUERA DE LA UE Y EL EEE:

- Sujetos pasivos residentes en España:  
Hacienda y normativa estatal.
- Sujetos pasivos no residentes en España,  
residentes ya sea en UE y EEE como fuera de  
la UE y el EEE: NO SUJETO.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

Permanecen de competencia estatal

En donaciones de otros bienes y derechos no inmobiliarios (solo existe un supuesto):

- ✓ Donaciones de bienes y derechos no inmobiliarios radicados en España cuando el sujeto pasivo sea no residente en España

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

## TRANSMISIONES “INTER VIVOS”: OTROS BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN ESPAÑA:

**Sujetos pasivos residentes en España:** Hacienda y normativa de la CCAA de residencia.

**Sujetos pasivos residentes en UE y EEE:** La competencia es de la Hacienda Estatal pero se aplica la normativa de la CCAA donde estén situados los bienes o derechos (más días últimos 5 años).

**Sujetos pasivos no residentes en España ni en la UE ni en el EEE:** La competencia es de la Hacienda

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

**TRANSMISIONES “INTER VIVOS”:  
OTROS BIENES Y DERECHOS  
SITUADOS EN LA UE Y EN EL EEE:**

**Sujetos pasivos residentes en España:** Hacienda y normativa de la CCAA residencia del sujeto.

**Sujetos pasivos no residentes en España pero sí en UE y EEE así como fuera de la UE y EEE: NO SUJETO.**

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

## TRANSMISIONES “INTER VIVOS”: OTROS BIENES Y DERECHOS

### SITUADOS FUERA DE LA UE Y EL EEE:

Sujetos pasivos residentes en España: Hacienda y normativa de la CCAA residencia del sujeto.

Sujetos pasivos no residentes en España ya sean residentes en UE y EEE como fuera de la UE y el EEE: NO SUJETO.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

## La Consulta V2415-16:

**Hechos:** Residente en el Principado de Andorra ha fallecido dejando a los nietos un inmueble situado en la Comunidad Autónoma de Cataluña, donde residen los herederos.

## Solución:

1º. La Ley aplicable es la 29/1987 LISyD, los sujetos pasivos tendrán que aplicar la normativa estatal y no podrán aplicar la normativa aprobada por la CCAA catalana en la que residen dado que el causante no era residente ni en la UE ni en el Espacio Económico

# Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir

Víctor Caro Robles

## Convenio Comunidad Foral de Navarra

Los supuestos en los que le corresponde a la Comunidad Foral vienen establecidos en el Convenio Económico (Ley 28/1990, de 26 de diciembre):

- En la **adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio** y en las cantidades percibidas por los **beneficiarios de seguros sobre la vida** para caso de fallecimiento, cuando el causante tenga su residencia habitual en Navarra o, teniéndola en el extranjero, conserve la condición política de navarro con arreglo al artículo 5 Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.
- En las adquisiciones de **bienes inmuebles y derechos sobre los mismos por donación** o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos», cuando éstos radiquen en territorio navarro, y en las de **los demás bienes y derechos**, cuando el donatario o el favorecido por ellas tenga su residencia habitual en dicho territorio.
- En **los supuestos no contemplados anteriormente**, cuando el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero y la totalidad de los bienes y derechos adquiridos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio navarro, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado en territorio navarro con entidades aseguradoras residentes o con entidades extranjeras que operen en él.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

## Concierto Económico con el País Vasco:

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autonómica.

Los puntos de conexión que fija el Concierto Económico varían para tres supuestos principales:

en herencias, la residencia habitual del causante;

en donaciones de inmuebles , la localización de éste;

en donaciones de otros bienes , la residencia habitual del adquirente.



Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Obligación personal y  
obligación real de contribuir  
Víctor Caro Robles

## Convenios Internacionales

Los Convenios Internacionales que forman parte del ordenamiento español que contienen disposiciones sobre el ISyD son los siguientes:

- Convenio con Grecia de 6 de marzo de 1919 (Gaceta 3/12/1920)
- Convenio con Francia de 8 de enero de 1963 (BOE 7/1/1964)
- Convenio con Suecia de 25 de abril de 1963 (BOE 16/1/1964)