

# RECOMENDACIONES

## RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN

de 15 de diciembre de 2011

relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones

(2011/856/UE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y, en particular, su artículo 292,

Considerando lo siguiente:

- (1) La mayoría de los Estados miembros aplica impuestos a raíz del fallecimiento de una persona, en particular impuestos sobre sucesiones y sobre bienes inmuebles, mientras que algunos Estados miembros gravan las sucesiones y los bienes inmuebles dentro de otras figuras tributarias, como el impuesto sobre la renta. Todos los impuestos aplicados a raíz del fallecimiento de una persona son denominados en lo sucesivo impuestos sobre sucesiones.
- (2) La mayoría de los Estados miembros que aplican impuestos sobre sucesiones también aplican impuestos a las donaciones *inter vivos*.
- (3) Los Estados miembros pueden gravar las sucesiones en función de diversos criterios «de relación». Pueden hacerlo atendiendo a vínculos personales, como la residencia, el domicilio o la nacionalidad del difunto, o la residencia, el domicilio o la nacionalidad del heredero, o ambos criterios. Algunos Estados miembros pueden utilizar más de uno de estos criterios o pueden aplicar medidas anti-abuso que emplean un concepto amplio de domicilio o residencia a efectos fiscales.
- (4) Además de la sujeción en razón del vínculo personal, los Estados miembros pueden aplicar impuestos sobre sucesiones a los bienes ubicados en sus jurisdicciones. Los impuestos pueden aplicarse con este criterio incluso cuando ni el difunto ni el heredero tienen un vínculo personal con el país de ubicación.
- (5) Un número creciente de ciudadanos de la Unión se traslada a lo largo de su vida de un país a otro de la Unión Europea para vivir, estudiar, trabajar o jubilarse, y adquiere bienes inmuebles e invierte en activos en países distintos de su país de origen.
- (6) Si de estos casos se deriva una sucesión transfronteriza al producirse el fallecimiento de una persona, posiblemente más de un Estado miembro tendrá derecho a gravar estas sucesiones.
- (7) Los Estados miembros cuentan con pocos convenios bilaterales para evitar la doble o múltiple imposición de las sucesiones.
- (8) La mayoría de los Estados miembros prevén, por medio de sus legislaciones o de las prácticas administrativas adoptadas unilateralmente a escala nacional, la reducción de la doble imposición en las sucesiones transfronterizas.
- (9) Sin embargo, estos sistemas nacionales de reducción de la doble imposición en las sucesiones transfronterizas suelen ser limitados. Tienen, en particular, un alcance limitado en cuanto a impuestos y sujetos pasivos afectados. Existe la posibilidad de que no prevean un crédito tributario por los impuestos previamente abonados por donaciones respecto de la misma herencia, o por los impuestos regionales o locales, o por todos los impuestos gravados por otros países a raíz del fallecimiento. Es posible que solo prevean una desgravación por los impuestos extranjeros abonados en relación con determinados bienes extranjeros. Pueden no aplicar desgravaciones en relación con los impuestos extranjeros sobre bienes situados en un país distinto al del heredero o al del difunto. Pueden excluir los impuestos extranjeros aplicados a bienes ubicados en el territorio del Estado miembro que admite la desgravación. Los sistemas nacionales de desgravación también pueden fallar al no tener en cuenta los desajustes respecto de los regímenes tributarios en materia de sucesiones de otros Estados miembros, en particular en lo que se refiere a la definición de bien nacional y bien extranjero, al momento de transmisión de los bienes y a la fecha de devengo del impuesto. Finalmente, las desgravaciones fiscales pueden estar sujetas a la discrecionalidad de la autoridad competente, por lo que es posible que no estén garantizadas.
- (10) La ausencia de mecanismos apropiados encaminados a evitar la acumulación impositiva sobre las sucesiones puede conducir a cargas tributarias generales notablemente superiores a las aplicables en situaciones puramente internas en alguno de los Estados miembros implicados.
- (11) Los problemas expuestos pueden impedir que los ciudadanos de la Unión Europea se beneficien plenamente de su derecho a operar y circular libremente a través de las fronteras de la Unión. También pueden crear obstáculos en el caso de transmisión de pequeñas empresas por el fallecimiento de sus propietarios.

- (12) Aunque los ingresos derivados de los impuestos sobre sucesiones representan una parte relativamente pequeña de los ingresos tributarios de los Estados miembros, y esta parte es muy inferior en el caso de sucesiones transfronterizas, la doble imposición de sucesiones puede repercutir de manera significativa en las personas afectadas.
- (13) Actualmente, la doble imposición de sucesiones no puede resolverse completamente a escala nacional o bilateral, ni sobre la base del Derecho de la Unión Europea. Para garantizar el buen funcionamiento del mercado interior debe impulsarse un sistema más exhaustivo de eliminación de la doble imposición en casos de sucesión transfronteriza.
- (14) Debe establecerse un orden de prioridad de los derechos fiscales o, a la inversa, de las desgravaciones fiscales en los casos en que dos o más Estados miembros apliquen impuestos sobre sucesiones a la misma herencia.
- (15) Como norma general, y de acuerdo con las prácticas habituales a escala internacional, el Estado miembro en el que estén ubicados los bienes inmuebles y los activos empresariales de un establecimiento permanente, como Estado con el vínculo más estrecho, deben disfrutar del derecho preferente de aplicar impuestos sobre sucesiones a dichos bienes.
- (16) Como los bienes muebles que no forman parte de los bienes de un establecimiento permanente pueden cambiar de ubicación fácilmente, su vínculo con el Estado miembro en el que se encuentren en el momento del fallecimiento es, en general, considerablemente menos estrecho que los vínculos personales que puedan tener el difunto o el heredero con otro Estado miembro. Por lo tanto, el Estado miembro en el que se encuentre el bien mueble debe eximir del impuesto sobre sucesiones a dicho bien si el Estado miembro con el que el difunto o el heredero tiene un vínculo personal aplica tal impuesto.
- (17) Los bienes legados se han acumulado a menudo a lo largo de la vida del difunto. Además, los bienes integrantes de una herencia es más probable que estén situados en el Estado miembro con el que el difunto tenía vínculos personales que en el Estado miembro con el que el heredero tiene tales vínculos, en caso de que se trate de Estados miembros diferentes. Al gravar las herencias en razón a los vínculos personales con su territorio, la mayoría de los Estados miembros hace referencia a los vínculos del difunto más que a los del heredero, aunque algunos las gravan asimismo o únicamente si el heredero tiene un vínculo personal con su territorio. Debido a dicha naturaleza y a la importancia de los vínculos personales del difunto, así como por razones prácticas, el Estado miembro con el que el heredero tenga vínculos personales debe suprimir la doble imposición derivada del hecho de que el difunto y su heredero tengan vínculos personales con diferentes Estados miembros.
- (18) Los conflictos debidos a la existencia de vínculos personales con varios Estados miembros deben resolverse

sobre la base de un procedimiento de acuerdo mutuo que contemple los criterios dirimentes para determinar cuál es el vínculo personal más estrecho.

- (19) Los Estados miembros deben admitir las reclamaciones de desgravación fiscal durante un período de tiempo razonable, puesto que las fechas de aplicación de los impuestos sobre sucesiones pueden diferir entre los Estados miembros afectados y los casos con aspectos transfronterizos pueden tardar mucho más tiempo en ser resueltos, en comparación con los casos de impuestos sobre sucesiones nacionales, debido a la necesidad de tratar con más de un sistema fiscal u ordenamiento jurídico.
- (20) La presente Recomendación promueve los derechos fundamentales consagrados en particular en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, como el derecho a la propiedad (artículo 17), que garantiza concretamente el derecho a legar los bienes adquiridos legalmente, la libertad de empresa (artículo 16) y la libertad de los ciudadanos de la Unión Europea a circular libremente en la Unión Europea (artículo 45).

HA ADOPTADO LA PRESENTE RECOMENDACIÓN:

#### 1. Objeto

- 1.1. La presente Recomendación establece la forma en la que los Estados miembros pueden aplicar medidas, o mejorar las existentes, a fin de evitar la doble o múltiple imposición derivada de la aplicación de impuestos sobre sucesiones por parte de dos o más Estados miembros (en lo sucesivo, doble imposición).
- 1.2. La presente Recomendación está relacionada por analogía con los impuestos sobre donaciones, cuando estas se gravan conforme a normas idénticas o similares a las aplicables a las sucesiones.

#### 2. Definiciones

A los efectos de la presente Recomendación, se entenderá por:

- a) «impuesto sobre sucesiones», cualquier impuesto aplicado a escala local, regional, federal o nacional a raíz del fallecimiento de una persona, independientemente del nombre del impuesto, de la forma en la que se aplique y del sujeto pasivo, e incluye, en particular, el impuesto sobre bienes inmuebles, el impuesto sobre sucesiones, el impuesto de transmisiones y actos jurídicos documentados, así como el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre plusvalías;
- b) «desgravación fiscal», toda disposición contemplada en la legislación o en instrucciones o directrices administrativas generales por la cual un Estado miembro prevé la deducción de los impuestos sobre sucesiones satisfechos en otro Estado miembro, descontando del impuesto devengado en su territorio el impuesto pagado en el extranjero, eximiendo del impuesto de sucesiones a la totalidad o una parte de los bienes transmitidos en reconocimiento de los impuestos pagados en el extranjero o absteniéndose de aplicar el impuesto sobre sucesiones;

- c) «bienes», cualquier bien mueble o inmueble, o derechos sujetos al impuesto sobre sucesiones;
- d) «vínculo personal», el vínculo de un difunto o de un heredero con un Estado miembro, que puede basarse en el domicilio, la residencia, el lugar de habitación permanente, el centro de intereses vitales, la residencia habitual, la nacionalidad o la sede de dirección efectiva.

A los efectos de la letra a), los impuestos sobre donaciones satisfechos con anterioridad sobre el mismo bien se consideran impuestos sobre sucesiones a efectos del crédito tributario.

Las expresiones «establecimiento permanente», «bien inmueble», «bien mueble», «residente», «domicilio/domiciliado», «nacional/nacionalidad», «residencia habitual» y «lugar de habitación permanente» tienen el significado aplicable en la legislación nacional del Estado miembro que emplee el término.

### 3. Objetivo general

Las medidas recomendadas tienen el objetivo de 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.

### 4. Concesión de desgravaciones fiscales

Al aplicar impuestos sobre sucesiones, los Estados miembros deberán prever desgravaciones fiscales conforme a los puntos 4.1 a 4.4.

#### 4.1. Desgravación fiscal respecto a bienes inmuebles y bienes muebles de un establecimiento permanente

Al aplicar impuestos sobre sucesiones, los Estados miembros deberán permitir desgravar los impuestos sobre sucesiones aplicados por otro Estado miembro a los siguientes bienes:

- a) bienes inmuebles situados en ese otro Estado miembro;
- b) bienes muebles que integren el patrimonio empresarial de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado miembro.

#### 4.2. Desgravación fiscal con respecto a otro tipo de bienes muebles

En cuanto a los bienes muebles diferentes de los mencionados en el punto 4.1, letra b), los Estados miembros con los que ni el difunto ni el heredero tengan un

vínculo personal deberían abstenerse de aplicar impuestos sobre sucesiones cuando otro Estado miembro aplique ya tales impuestos como consecuencia del vínculo personal del difunto o del heredero con ese Estado miembro.

#### 4.3. Desgravación fiscal en los casos en los que el difunto tenga un vínculo personal con un Estado miembro distinto de aquel con el que mantiene un vínculo personal el heredero

Sin perjuicio de lo dispuesto en el punto 4.1, en los casos en los que más de un Estado miembro puedan gravar una sucesión en razón de la existencia de vínculos personales entre el difunto y el Estado miembro, y el heredero tenga vínculos personales con otro Estado miembro, este otro Estado miembro deberá aplicar una desgravación fiscal por los impuestos sobre sucesiones satisfechos en el Estado miembro con el que tenía vínculos personales el difunto.

#### 4.4. Desgravación fiscal en caso de múltiples vínculos personales de una misma persona

Cuando, en virtud de disposiciones de los distintos Estados miembros, se considere que una persona tiene un vínculo personal con más de un Estado miembro que aplica impuestos, las autoridades competentes de los Estados miembros afectados deberán determinar mediante mutuo acuerdo, conforme al procedimiento establecido en el punto 6 o de otra manera, qué Estado miembro debe aplicar la desgravación fiscal si el impuesto sobre sucesiones se aplica en un Estado con el que la persona tiene un vínculo personal más estrecho.

##### 4.4.1. Para determinar cuál es el vínculo personal más estrecho de una persona, se atiende a los siguientes criterios:

- a) puede considerarse que el vínculo personal más estrecho se tiene con el Estado miembro en el que se disponga de un lugar de habitación permanente;
- b) si el Estado miembro al que se hace referencia en la letra a) no aplica impuestos o si la persona dispone de un lugar de habitación permanente en más de un Estado miembro, se puede considerar que el vínculo personal más estrecho se tiene con el Estado miembro con el que se mantienen unas relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
- c) si el Estado miembro al que se hace referencia en la letra b) no aplica impuestos, si no se puede determinar el Estado miembro en el que la persona tiene su centro de intereses vitales o si esta no dispone de un lugar de habitación permanente en ningún Estado miembro, puede considerarse que el vínculo personal más estrecho se tiene con el Estado miembro donde se tiene la residencia habitual;

- d) si el Estado miembro al que se hace referencia en la letra c) no aplica impuestos o si el individuo tiene una residencia habitual en más de un Estado miembro o en ninguno, puede considerarse que el vínculo personal más estrecho se tiene con el Estado miembro del cual se es nacional.
- 4.4.2. En el caso de personas jurídicas, como es el caso de una asociación benéfica, puede considerarse que el vínculo personal más estrecho se tiene con el Estado miembro en el que esté situada su sede de dirección efectiva.
5. Calendario de aplicación de la desgravación fiscal
- Los Estados miembros deben permitir la desgravación fiscal durante un período de tiempo razonable, por ejemplo, diez años desde la fecha límite para el pago de los correspondientes impuestos de sucesiones.
6. Procedimiento de mutuo acuerdo
- Siempre que sea necesario a fin de alcanzar el objetivo general establecido en el punto 3, los Estados miembros deben desarrollar un procedimiento de mutuo acuerdo para resolver los conflictos que puedan surgir en relación con la doble imposición, tales como una divergencia en la definición de los bienes muebles e inmuebles o de la ubicación de bienes o en la determinación del Estado miembro que debe conceder la desgravación fiscal en un determinado caso.
7. Seguimiento
- 7.1. Los Estados miembros deben continuar examinando las formas posibles de mejorar la cooperación entre las autoridades tributarias, en particular a escala regional y local, con el objeto de ayudar a los contribuyentes sometidos a la doble imposición.
- 7.2. Los Estados miembros deben adoptar, asimismo, una posición coordinada en los debates celebrados en el seno de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) en materia de impuestos sobre sucesiones.
- 7.3. La Comisión realizará el seguimiento de la Recomendación junto con los Estados miembros, y en el plazo de tres años tras su adopción publicará un informe sobre los progresos realizados en la desgravación transfronteriza en el ámbito del impuesto de sucesiones en la Unión.
8. Destinatarios
- Los destinatarios de la presente Recomendación serán los Estados miembros.
- Hecho en Bruselas, el 15 de diciembre de 2011.
- Por la Comisión*  
Algirdas ŠEMETA  
*Miembro de la Comisión*
-