

voluntariamente, a realizar dicho examen, a través de la reforma operada se permite dicho examen en el referido supuesto cuando el obligado así lo solicite, a efectos de que la Administración contraste la información contable con la que existe en su poder. En principio lo que se pretende es reforzar el derecho de defensa del obligado y el deber de la Administración de regularizar de la forma más correcta posible la situación tributaria.

A la luz de la reforma introducida en dicho procedimiento la Administración Tributaria no podrá analizar la contabilidad mercantil del obligado tributario, si bien nada impide que el obligado la aporte voluntariamente si entiende que ello conviene a su derecho. Siendo ésta segunda la situación, una vez dictada la correspondiente liquidación, si la misma es cuestionada por el obligado tributario, el mero hecho de que la Administración haya utilizado la contabilidad aportada de manera voluntaria por el obligado resultará contraproducente respecto de la actuación administrativa, puesto que, de facto, se habrían excedido las facultades tasadas en la norma. Pues bien, al objeto de evitar esta situación se permitirá que dicha contabilidad pueda ser objeto de examen cuando sea aportada voluntariamente por el obligado tributario, sin que ello vicie la actuación. Se establece así la posibilidad de examinar la contabilidad aportada voluntariamente por el obligado tributario en el procedimiento de comprobación limitada.

CONFLICTO DE LEYES Y DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE SUCESIONES TRANSFRONTERIZAS

Análisis del Reglamento (UE) 650/2012 y de la Recomendación 2011/856/UE*

David Colomer Bea

SUMARIO:

I. INTRODUCCIÓN: LA NECESIDAD DE UNA REGULACIÓN COMUNITARIA. II. LA DETERMINACIÓN DE LA LEY APLICABLE EN EL REGLAMENTO (UE) 650/2012. 1. Situación previa a la aplicación del Reglamento. A) Los sistemas sucesorios en el Derecho comparado: unidad vs. fraccionamiento. B) El artículo 9.8 del Código civil. 2. Aspectos generales del Reglamento en relación con la ley aplicable. A) Aplicación universal y alcance del artículo 20. B) El principio de unidad de la sucesión. C) El punto de conexión y la profesión iuris. D) Ámbito de aplicación de la ley sucesoria. 3. Normas específicas. A) Especialidades en las disposiciones mortis causa. B) La ley aplicable a la forma. C) Otras normas especiales. a) El nombramiento y las facultades de los administradores de la herencia. b) Las restricciones relativas a la sucesión de determinados bienes. c) La adaptación de los derechos reales. d) La conmorienencia. e) La sucesión vacante. 4. Las reglas de aplicación del sistema. A) El reenvío. B) La excepción de orden público internacional. C) La remisión a la ley de un Estado plurilegislativo. **III. LA DOBLE IMPDICIÓIN INTERNACIONAL EN MATERIA DE SUCESIONES: ANÁLISIS DE LA RECOMENDACIÓN 2011/856/UE.** 1. Los problemas transfronterizos relativos al impuesto sobre sucesiones. A) La discriminación. B) La doble imposición internacional. 2. Regulación actual de la doble imposición. A) La ausencia de normativa comunitaria y la escasez de convenios bilaterales. B) El artículo 23.1 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: deducción por doble imposición internacional. 3. Las soluciones propuestas en la Recomendación. A) Ámbito de aplicación. B) Objetivo general. C) Medidas concretas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones. **IV. CONCLUSIONES.**

* Este trabajo, que obtuvo el XVIII Premio de Estudios Jurídicos Universitarios de la Fundación "Manuel Broseta Pont", se publicó en el anterior número de esta Revista conforme al texto remitido por la citada Fundación. A petición del autor se publica nuevamente, conforme al texto remitido por el mismo, que incluye las notas a pie de página que contenía el original presentado ante la referida Fundación y que no aparecían en el documento electrónico remitido por ella.

I. INTRODUCCIÓN: LA NECESIDAD DE UNA REGULACIÓN COMUNITARIA

Según datos de la Comisión Europea, cada año se producen alrededor de 450.000 sucesiones internacionales en la Unión Europea (en adelante, UE), valoradas en torno a 120.000 millones de euros¹. Unas cifras que, por sí solas, ponen de manifiesto la importancia que tiene la institución jurídica sucesoria en el ámbito comunitario.

Si al factor cuantitativo le añadimos el hecho de que las legislaciones nacionales de los Estados miembros ofrecen soluciones, en algunos aspectos, muy diversas, se hace evidente la necesidad de acometer una regulación de las sucesiones transfronterizas en el marco de la UE. Además, tal necesidad es aún mayor si tenemos en cuenta el escaso número de convenios internacionales ratificados por España que afectan a las sucesiones, así como su limitada transcendencia².

A pesar de ello, hasta hace poco no contábamos en la UE con ningún instrumento normativo que regulara las sucesiones *mortis causa*. Para resolver los eventuales litigios transfronterizos debemos acudir, aún hoy, a la normativa interna de cada Estado miembro, lo que genera un cúmulo de problemas derivados de la heterogeneidad de soluciones aportadas en cada una de ellas en lo relativo tanto a la regulación sustantiva de la materia sucesoria (sobre todo en el campo de las legítimas) como a la confección de las normas de Derecho internacional privado.

El primer paso importante para que se hiciera posible la elaboración de un instrumento comunitario en materia de sucesiones internacionales se dio en Bruselas el 1 de marzo de 2005 con la publicación del Libro Verde sobre sucesiones y testamentos³, mediante el cual la Comisión abrió una consulta pública con el fin de responder a los problemas concretos de los ciudadanos en materia de herencias. En el Libro Verde se formularon un conjunto de preguntas relativas a las normas de conflicto de leyes, competencia judicial internacional, reconocimiento y ejecución, así como sobre el certificado europeo de heredero. Las personas interesadas podían hacer llegar sus respuestas, así como cualquier otra contribución útil sobre la materia, antes del 30 de septiembre de 2005, a la dirección de correos facilitada en el propio Libro Verde.

¹ Véanse al respecto los comunicados de prensa de la Comisión IP/09/1508, de 14 de octubre de 2009, y, más reciente, IP/12/576, de 7 de junio de 2012.

² España ha firmado tres Convenios internacionales sobre sucesiones en materia de Derecho internacional privado: el Convenio de La Haya de 5 de octubre de 1961, sobre los conflictos de leyes en materia de forma de las disposiciones testamentarias; el Convenio de Basilea de 16 de mayo de 1972, sobre establecimiento de un sistema de inscripción de testamentos, y el Convenio entre España y Grecia celebrado el 6 de marzo de 1919, fijando reglas que se han de aplicar a las sucesiones de los españoles y de los griegos fallecidos en Grecia y en España, respectivamente. Y en materia de doble imposición ha firmado tres Convenios bilaterales: el citado Convenio entre España y Grecia celebrado el 6 de marzo de 1919, fijando reglas que se han de aplicar a las sucesiones de los españoles y de los griegos fallecidos en Grecia y en España, respectivamente; el Convenio Hispano-Francés, celebrado el 8 de enero de 1963, para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia recíproca en materia de impuestos sobre la renta e impuestos sobre las herencias, y el Convenio entre España y Suecia, celebrado el 25 de abril de 1963, para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia recíproca en materia de Impuestos sobre las Herencias.

³ COM(2005) 65.

Sin embargo, el impulso decisivo para la consecución del futuro Reglamento vino con la publicación de la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de octubre de 2009, relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones y los actos auténticos en materia de sucesiones y a la creación de un certificado sucesorio europeo. En relación con la ley aplicable, que será el objeto de estudio del presente trabajo, las características principales de la Propuesta pueden concretarse en: a) el establecimiento de la residencia habitual como punto de conexión; b) la adopción de un sistema unitario de la sucesión; c) la exclusión del reenvío, y d) la admisión de la *professio iuris* limitada a la elección de la ley del Estado de la nacionalidad⁴.

El proceso culminó con la adopción del Reglamento (UE) 650/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo de 4 de julio de 2012, relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones, a la aceptación y la ejecución de los documentos públicos en materia de sucesiones *mortis causa* y a la creación de un certificado sucesorio europeo, que será aplicable, conforme al artículo 84, párrafo segundo, a partir del 17 de agosto de 2015⁵. Como excepción, los artículos 77 y 78 son aplicables desde el 16 de noviembre de 2014 y los artículos 79, 80 y 81, desde el 5 de julio de 2012⁶.

Qué debe entenderse por *sucesión internacional* o *transfronteriza* es una cuestión que no aborda el Reglamento. Sí que encontramos, en cambio, una definición normativa de *sucesión* en el artículo 3.1, letra a: "A los efectos del presente Reglamento, se entenderá por «sucesión»: la sucesión por causa de muerte, abarcando cualquier forma de transmisión *mortis causa* de bienes, derechos y obligaciones, ya derive de un acto voluntario en virtud de una disposición *mortis causa* o de una sucesión abintestato". De forma aproximativa, podemos definir las sucesiones internacionales como aquellas cuyos elementos relevantes, ya sean personales o materiales, se encuentran situados en más de un Estado. Por ejemplo, una sucesión en la que el causante tuviera, en el momento de su fallecimiento, la nacionalidad española y bienes inmuebles en Alemania.

El Reglamento se aplica a todos los Estados miembros, con excepción de Dinamarca, Reino Unido e Irlanda, si bien estos dos últimos pueden acogerse voluntariamente al Reglamento, conforme a lo dispuesto en el artículo 4 del Protocolo nº 21 sobre la posición del Reino Unido y de Irlanda respecto del espacio de libertad, seguridad y justicia⁷.

El Reglamento regula las tres cuestiones básicas del Derecho internacional privado: a) la competencia judicial internacional; b) la ley aplicable, y c) el reconocimiento y

ejecución de las resoluciones extranjeras. Además, prevé la creación de un certificado sucesorio europeo que facilitará la prueba de la condición de heredero, evitando la necesidad de instar un procedimiento a tal efecto.

Por tanto, el Reglamento establece una regulación completa de las sucesiones internacionales, aunque circunscribiendo su ámbito de aplicación al Derecho civil, no aplicándose a cuestiones fiscales, aduaneras ni administrativas⁸.

Precisamente, el aspecto fiscal de las sucesiones es uno de los que mayores problemas origina en las relaciones transfronterizas. La competencia para regular los impuestos sobre sucesiones corresponde a los Estados miembros —que deben respetar, eso sí, las libertades de circulación de personas y capitales consagradas en la legislación comunitaria—⁹, lo que puede generar situaciones de doble imposición internacional.

Al igual que sucede en el ámbito del Derecho internacional privado, la UE ha caído tradicionalmente de regulación sobre el impuesto de sucesiones. De hecho, en la Comunicación de la Comisión sobre la doble imposición en el mercado único¹⁰ se reconoce que "los instrumentos actuales y previstos para evitar la doble imposición de la renta y del capital no pueden resolver eficazmente los problemas que, a nivel transfronterizo, plantean los impuestos sobre sucesiones y que se requieren soluciones independientes en esta área de la fiscalidad"¹¹.

El cambio se produjo el 15 de diciembre de 2011 con la publicación de otra Comunicación, la COM(2011) 864, titulada *Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE*, y, sobre todo, con la publicación de la 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).

Pese a que la Recomendación, como tal, no tiene carácter vinculante, su importancia es indudable al tratarse del primer instrumento jurídico comunitario que se enfrenta a la problemática de las sucesiones transfronterizas desde el plano fiscal.

En el presente estudio voy a tratar de analizar, por una parte, la incidencia del Reglamento (UE) 650/2012 en la determinación de la ley aplicable (dejando de lado el resto de aspectos del mismo)¹² y, por otra, los mecanismos para evitar la doble imposición internacional en materia de sucesiones a la luz de la Recomendación 2011/856/UE.

⁴ CALÒ, E., *Il diritto internazionale privato e dell'Unione Europea nella prassi notarile, consolare e forense*, Giuffrè Editore, 2010, pp. 345-346.

⁵ Sobre el ámbito de aplicación temporal, téngase en cuenta el artículo 83 que concreta la fecha de las sucesiones a las cuales se extiende el Reglamento ("Las disposiciones del presente Reglamento se aplicarán a la sucesión de las personas que fallezcan el 17 de agosto de 2015 o después de esa fecha"), estableciendo, asimismo, una serie de reglas transitorias.

⁶ Se trata de disposiciones que instan a los Estados miembros a realizar las actuaciones pertinentes para que pueda hacerse posible la futura aplicación del Reglamento.

⁷ Véanse los considerandos 82 y 83 del Reglamento.

⁸ Véanse los considerandos 9 y 10, así como el artículo 1 del Reglamento.

⁹ CUESTA DOMÍNGUEZ, J. y CARMONA MENDOZA, P., "La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer", *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 11, 2012, p. 62.

¹⁰ COM(2011) 712.

¹¹ COM(2011) 864, p. 2.

¹² Un estudio completo del Reglamento lo encontramos en: CARRASCOSA GONZÁLEZ, J., *El Reglamento Sucesorio Europeo 650/2012 de 4 de julio 2012. Análisis crítico*, Editorial Comares, S. L., 2014.

II. LA DETERMINACIÓN DE LA LEY APLICABLE EN EL REGLAMENTO (UE) 650/2012

1. Situación previa a la aplicación del Reglamento

Para comprender la repercusión del Reglamento (UE) 650/2012 en la determinación de la ley aplicable a las sucesiones, hemos de hacer una breve referencia al panorama jurídico en el cual ha sido aprobado.

A) Los sistemas sucesorios en el Derecho comparado: unidad vs. fraccionamiento

El legislador, a la hora de elaborar las normas de conflicto que concretan la ley aplicable a las sucesiones *mortis causa*, puede acogerse al sistema que le resulte más conveniente. Siguiendo la clasificación de Castellanos Ruiz, podemos distinguir entre los siguientes sistemas sucesorios¹³:

- 1) *Sistema personalista o unitario*: Este sistema está basado en la concepción romana de la herencia, caracterizada por dos elementos: a) en primer lugar, se parte de la idea de que el heredero es el continuador de la personalidad del causante, de manera que, fallecido este, se subroga aquel en la misma posición jurídica como si ambos constituyeran una misma persona; b) en segundo lugar, se concibe la masa hereditaria como *universitatis iuris*, como un todo¹⁴. Por tanto, los principios que rigen la sucesión son la unidad y la universalidad que, traducidos al ámbito del Derecho internacional privado, suponen que solo una ley debe regir la sucesión internacional. En consecuencia, la ley aplicable a la sucesión será la ley personal del causante. Este sistema es el que cuenta con mayor aplicación en el Derecho comparado y, en especial, en el ámbito de la UE. Ahora bien, podemos distinguir dos modalidades según cuál sea el punto de conexión elegido para fijar la ley personal: a) en una primera modalidad, se erige la nacionalidad como punto de conexión de la ley personal, de manera que será la ley de la nacionalidad del causante al tiempo de su fallecimiento la que determinará la ley aplicable a la sucesión (es el caso, por ejemplo, de España, Alemania e Italia); b) en la segunda modalidad, la ley personal viene determinada por el punto de conexión del domicilio, de manera que será la ley del último domicilio del causante la que determinará la ley aplicable a la sucesión (es el caso, por ejemplo, de Argentina, Suiza y Dinamarca).
- 2) *Sistema territorial*: Este sistema está basado en la concepción germana de la sucesión *mortis causa* que, en contraste con la concepción romana, resta importancia tanto a la idea de la herencia como patrimonio único como a la idea

¹³ CASTELLANOS RUIZ, E., "Reenvío, unidad de la sucesión y armonía internacional de soluciones en el derecho sucesorio", *International Law: Revista Colombiana de derecho internacional*, nº 2, 2003, pp. 213-216.

¹⁴ AZCÁRRAGA MONZONÍS, C., *Sucesiones internacionales. Determinación de la norma aplicable*, Tirant Lo Blanch, 2008, p. 54.

de la subrogación del heredero en la persona del causante¹⁵. Frente a ello, se destaca que la sucesión es, por encima de todo, un mecanismo de atribución de la titularidad de un patrimonio. Por tanto, decaen los principios de unidad y universalidad, prevaleciendo la dimensión patrimonial de la herencia sobre la dimensión personal. En esta línea, según la concepción germana, la sucesión forma parte del estatuto real, lo cual, trasladado al ámbito de la determinación de la ley aplicable, supone que el punto de conexión para concretar la ley aplicable a las sucesiones es el lugar de situación de los bienes. La *lex rei sitae* será la que rija las sucesiones internacionales. Este sistema puede llevar a un fraccionamiento de la sucesión, ya que es posible que el causante haya dejado bienes en más de un Estado, lo cual comportaría la aplicación de varios ordenamientos jurídicos en una misma sucesión. Por ello, el sistema territorial es el menos utilizado en la práctica. Actualmente, se sigue por algunos países del centro y sur de América, como Honduras.

- 3) *Sistema mixto*: Como su propio nombre indica, el sistema mixto se presenta como una mezcla de los dos sistemas anteriores. La ley aplicable a la sucesión varía en función de la naturaleza de los bienes hereditarios. Para los bienes inmuebles rige la *lex rei sitae*, mientras que los bienes muebles se someten a la ley del último domicilio del causante. Este sistema pretende mitigar el peligro de fraccionamiento de la sucesión, otorgando un tratamiento único a los bienes muebles. Sin embargo, en relación con los bienes inmuebles nos encontramos con los mismos problemas que en el caso del sistema territorial. El sistema mixto se aplica en un gran número de países (entre otros, Francia, Inglaterra y Estados Unidos).

B) El artículo 9.8 del Código civil

En España, hasta el 17 de agosto de 2015 —fecha a partir de la cual empezará a aplicarse el Reglamento (UE) 650/2012— la norma de conflicto para determinar la ley aplicable a las sucesiones internacionales se contiene en el artículo 9.8 del Código civil (en adelante, CC), que dice: "La sucesión por causa de muerte se regirá por la ley nacional del causante en el momento de su fallecimiento, cualesquiera que sean la naturaleza de los bienes y el país donde se encuentren. Sin embargo, las disposiciones hechas en testamento y los pactos sucesorios ordenados conforme a la ley nacional del testador o del disponente en el momento de su otorgamiento conservarán su validez aunque sea otra la ley que rija la sucesión, si bien las legítimas se ajustarán, en su caso, a esta última. Los derechos que por ministerio de la ley se atribuyan al cónyuge superviviente se regirán por la misma ley que regule los efectos del matrimonio, a salvo siempre las legítimas de los descendientes."

Como primer aspecto a destacar, nuestro Código civil apuesta por un sistema sucesorio de tipo personalista o unitario. Una única ley rige el conjunto de la sucesión: la ley nacional del causante. Ahora bien, al respecto deben hacerse las siguientes matizaciones:

¹⁵ *Ibid.*, p. 71.

1) Si bien es cierto que el artículo 9.8 CC se fundamenta en el principio de unidad de la sucesión, no todos los aspectos de la misma se rigen por una única ley. Hay aspectos, como la capacidad para testar o la forma de las disposiciones testamentarias, que tienen prevista su propia norma de conflicto¹⁶. Es más, en el *in fine* del propio artículo 9.8 CC se excluye expresamente del ámbito de aplicación de la ley reguladora de la sucesión "los derechos que por ministerio de la ley se atribuyan al cónyuge supérstite", los cuales "se regirán por la misma ley que regule los efectos del matrimonio"¹⁷, a salvo siempre las legítimas de los descendientes".

2) El hecho de que haya aspectos de la sucesión que queden fuera del ámbito de la *lex successionis* no debe llevarnos a la conclusión de considerar el sistema sucesorio español como un sistema fraccionario. Si pensásemos así, no existiría en la práctica ningún sistema unitario.

3) El principio de unidad de la sucesión debe entenderse, más que como la exigencia de que una única ley rija todos los aspectos de la sucesión, como la necesidad de que cada aspecto de la sucesión se rija por la misma ley. En este sentido, nuestro sistema sucesorio sí que respeta el principio de unidad cuando el artículo 9.8 CC dispone que "la sucesión por causa de muerte se regirá por la ley nacional del causante en el momento de su fallecimiento, cualesquiera que sean la naturaleza de los bienes y el país donde se encuentren". Precisamente, en ese fragmento del precepto está la base para configurar el sistema sucesorio español como sistema unitario. No se distingue entre bienes hereditarios muebles e inmuebles, rigiéndose todos ellos por la misma ley —la ley nacional del causante en el momento de su fallecimiento—, con independencia del país donde se encuentren.

Otro aspecto a resaltar de la norma de conflicto contenida en el artículo 9.8 CC es el punto de conexión escogido para determinar la ley aplicable a las sucesiones: la nacionalidad. En efecto, en el Código civil español la ley personal equivale a la ley nacional, tanto en el caso de las personas físicas (art. 9.1 CC) como en el caso de las personas jurídicas (art. 9.11 CC).

Centrándonos en la ley personal de las personas físicas, nuestro sistema sigue el modelo italiano de estatuto personal: la ley personal rige no solo el estado civil y la capacidad de la persona, sino también las relaciones familiares y la sucesión *mortis causa*¹⁸. Así lo establece el artículo 9.1 CC: "La ley personal correspondiente a las personas físicas es la determinada por su nacionalidad. Dicha ley regirá la capacidad y el estado civil, los derechos y deberes de familia y la sucesión por causa de muerte".

¹⁶ La determinación de la ley aplicable a la capacidad para testar se rige por el artículo 9.1 CC. Por su parte, la norma de conflicto de la forma de las disposiciones testamentarias se encuentra en el Convenio de La Haya de 5 de octubre de 1961, sobre los conflictos de leyes en materia de forma de las disposiciones testamentarias.

¹⁷ La ley aplicable a los efectos del matrimonio se determina en los artículos 9.2 y 9.3 CC.

¹⁸ CALVO CARAVACA, A. L., "El «Derecho internacional privado multicultural» y el revival de la ley personal", *Diario La Ley*, nº 7847, de 27 de abril de 2012.

Respecto de otros puntos de conexión utilizados en la práctica para determinar la ley reguladora del estatuto personal (domicilio o residencia habitual), la nacionalidad presenta las siguientes ventajas e inconvenientes¹⁹:

1) Entre las ventajas, podemos destacar: a) Se trata de un criterio de conexión estable. Mientras que el domicilio y, sobre todo, la residencia habitual pueden cambiarse fácilmente, el cambio de nacionalidad es más complicado, lo que evita posibles fraudes. b) Garantiza que se aplique una única ley estatal a las cuestiones jurídicas relativas al estatuto personal del sujeto, con independencia de que este actúe en varios países o cambie de país de residencia. c) Permite al inmigrante mantener vínculos con su Estado de origen, favoreciendo así la multiculturalidad.

2) Por su parte, también son varios los inconvenientes que supone establecer la nacionalidad como punto de conexión de la ley personal. Entre otros: a) La conexión que establece el criterio de la nacionalidad es meramente formal, de manera que puede conducir a que se apliquen leyes imprevisibles para los particulares. En efecto, el punto de conexión de la nacionalidad no garantiza que exista una conexión real entre el país de la nacionalidad del sujeto y ese mismo sujeto. b) La utilización del criterio de la nacionalidad en países con fuerte presencia de inmigrantes, como es el caso de España, puede conducir a que se apliquen instituciones jurídicas desconocidas por el Derecho del foro que sean contrarias al orden público internacional del país (por ejemplo, el repudio en España). c) Es un punto de conexión complicado de concretar, pues, en ocasiones, resulta difícil precisar si una persona ha adquirido o perdido una determinada nacionalidad. La dificultad de concreción es aún mayor en los casos de doble nacionalidad y apatridia.

Por último, el artículo 9.8 CC trata de evitar el llamado *conflicto móvil*.

El conflicto móvil surge cuando la norma de conflicto utiliza un punto de conexión mutable sin concretarlo temporalmente, de tal forma que, en caso de producirse un cambio en la circunstancia de hecho del punto de conexión, no sabríamos a qué momento atender para fijar la ley aplicable. En consecuencia, nos encontraríamos con leyes de más de un Estado susceptibles de ser aplicadas a una misma situación jurídica internacional.

Pensemos, por ejemplo, en un ciudadano español que se marcha a vivir a Inglaterra y, trascurridos quince años, decide cambiar de nacionalidad, falleciendo al poco tiempo. Teniendo en cuenta que la sucesión se rige por la ley nacional del causante, ¿qué nacionalidad tendremos que tomar en consideración, la española o la británica?

Precisamente, el artículo 9.8 CC soluciona esta problemática concretando temporalmente el punto de conexión: si la sucesión es abintestato, se regirá por la ley nacional del causante en el momento de su fallecimiento, mientras que si la sucesión es testada o contractual, se regirá por la ley nacional del testador o del disponente en el momento de su otorgamiento. Ahora bien, las legítimas se ajustarán, en su caso, a la ley nacional del causante en el momento de su fallecimiento.

¹⁹ *Ibid.*

2. Aspectos generales del Reglamento en relación con la ley aplicable

A) Aplicación universal y alcance del artículo 20

Como punto de partida de la regulación de la ley aplicable a las sucesiones internacionales, el artículo 20 del Reglamento (UE) 650/2012 dice: "La ley designada por el presente Reglamento se aplicará aun cuando no sea la de un Estado miembro". De esta forma, se pone de manifiesto la aplicación universal del Reglamento, práctica habitual en el ámbito de la UE²⁰.

Ahora bien, no está de más precisar que la expresión "se aplicará", a la que hace referencia el mencionado artículo, nada tiene que ver con una exigencia de que los jueces de cada Estado miembro apliquen de oficio la ley convocada por el Reglamento cuando esta sea extranjera. La determinación de si el juez debe aplicar de oficio o a instancia de parte el Derecho extranjero es una cuestión que corresponde regular al legislador estatal.

En el caso de España, al configurarse el Derecho extranjero como objeto de prueba (art. 281.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil; en adelante, LEC) y al atribuirse a las partes la iniciativa de la actividad probatoria (art. 282 LEC), la aplicación de las leyes extranjeras solo procede si lo solicita alguna de las partes. El principio *iura novit curia* se circunscribe, exclusivamente, al conocimiento del ordenamiento jurídico español.

B) El principio de unidad de la sucesión

Siguiendo la línea mayoritaria del Derecho comparado, el Reglamento acoge un sistema sucesorio unitario o personalista: una única ley rige el conjunto de la sucesión, con independencia de la naturaleza de los bienes y del lugar donde se encuentren. A ello se refiere el considerando 37 del Reglamento cuando dice: "Por motivos de seguridad jurídica y para evitar la fragmentación de la sucesión, es necesario que esta ley (la ley sucesoria) rija la totalidad de la sucesión, es decir, todos los bienes y derechos, con independencia de su naturaleza y de si están ubicados en otro Estado miembro o en un tercer Estado, que formen parte de la herencia".

En este sentido, los artículos 21 y 22 del Reglamento, para fijar la ley sucesoria, utilizan puntos de conexión de tipo subjetivo (la residencia habitual y la nacionalidad), que analizaremos en el apartado siguiente.

No obstante, aun siendo cierto que el Reglamento se basa en el principio de unidad de la sucesión, existen algunas excepciones a esta regla general que ponen en tela de juicio su futura eficacia²¹:

- 1) Por un lado, al prever el Reglamento normas específicas para las disposiciones *mortis causa*, la sucesión puede quedar regulada por distintas leyes, dando lugar a un fraccionamiento del patrimonio hereditario. Esto sucederá en los casos en que el causante haya otorgado testamento o se hayan celebrado pactos

sucesorios y la ley aplicable al testamento o a los pactos sucesorios no coincida con la ley reguladora de la sucesión, de manera que los bienes afectados por la disposición *mortis causa* se rijan por una ley distinta a aquella que se aplique a los bienes sobre los que no se haya dispuesto. Es indiferente que la disposición mediante testamento o pacto sea total o parcial, pues siempre habrá una parte del caudal relicto que se rija por la ley sucesoria (por ejemplo, la porción correspondiente a las legítimas).

- 2) Por otro lado, el artículo 30 del Reglamento contempla una solución particular respecto de la sucesión de determinados bienes, lo cual puede conducir también a una escisión de la herencia. En efecto, el citado artículo dice: "Cuando la ley del Estado donde se encuentren situados determinados bienes inmuebles, empresas u otras categorías especiales de bienes contenga disposiciones especiales que, por razones de índole económica, familiar o social, afecten o impongan restricciones a la sucesión de dichos bienes, se aplicarán a la sucesión tales disposiciones especiales en la medida en que, en virtud del Derecho de dicho Estado, sean aplicables con independencia de la ley que rija la sucesión". Por tanto, si dichos bienes especiales se sitúan en un Estado distinto de aquel cuya ley rija la sucesión, resultarán aplicables varias leyes a un mismo patrimonio sucesorio, contrariando así el principio de unidad de la sucesión.

C) El punto de conexión y la *professio iuris*

Tomando como base el principio de unidad de la sucesión, el Reglamento utiliza puntos de conexión subjetivos vinculados con la persona del causante.

Como regla general, el artículo 21.1 establece que la sucesión se regirá por la ley del Estado en el que el causante tuviera su residencia habitual en el momento del fallecimiento. De este precepto podemos extraer dos ideas: a) la utilización de la residencia habitual como punto de conexión, y b) la concreción temporal del punto de conexión.

Respecto de la primera de las ideas, hemos de señalar que el legislador comunitario viene decantándose en los últimos años por el criterio de la residencia habitual para fijar tanto la ley aplicable como la competencia judicial internacional²². Anteriormente, se prefería el criterio del domicilio²³.

Precisamente, la delimitación de los conceptos de domicilio y residencia habitual es una de las cuestiones pendientes en el ámbito de la UE. No encontramos ningún instrumento jurídico comunitario que defina ambas figuras y, aun remitiéndonos a la regulación interna de cada Estado miembro, no siempre vamos a obtener una respuesta satisfactoria. Por ejemplo, en el caso de España, el artículo 40 CC se limita a

²⁰ Véanse, como ejemplo, los artículos 3 del Reglamento (CE) 864/2007, relativo a la ley aplicable a las obligaciones extracontractuales (Roma II), y 2 del Reglamento (CE) 593/2008, sobre la ley aplicable a las obligaciones contractuales (Roma I).

²¹ RODRÍGUEZ-URÍA SUÁREZ, I., "La ley aplicable a las sucesiones mortis causa en el Reglamento (UE) 650/2012", *InDret: Revista para el Análisis del Derecho*, nº 2, 2013, pp. 9-10.

²² Véanse, entre otros, el Reglamento (CE) 4/2009, relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones y la cooperación en materia de obligaciones de alimentos, o el Reglamento (UE) 1259/2010, por el que se establece una cooperación reforzada en el ámbito de la ley aplicable al divorcio y a la separación judicial.

²³ Como paradigma, hemos de citar el Reglamento (CE) 44/2001, relativo a la competencia judicial, el reconocimiento y la ejecución de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil.

identificar el domicilio de las personas naturales con el lugar de su residencia habitual, sin que se concreten ambos conceptos²⁴.

Ante la ausencia de un concepto legal de residencia habitual y de domicilio, hemos de buscar apoyo en la jurisprudencia y en la doctrina. Por lo que respecta a la jurisprudencia, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) ofrece una definición autónoma de residencia habitual: "la residencia habitual es el lugar en el que el interesado ha fijado, con la intención de conferirle un carácter estable, el centro permanente o habitual de sus intereses"²⁵. Sin embargo, la doctrina parece ir en contra de este criterio jurisprudencial cuando señala que lo que caracteriza al concepto de domicilio es la voluntad manifestada de permanecer en un lugar, mientras que el concepto de residencia habitual se basa en la permanencia *de facto* en dicho lugar, sin que sea necesario el elemento volitivo²⁶.

Por otro lado, la configuración de la residencia habitual como punto de conexión presenta una doble ventaja: en primer lugar, constituye un criterio más próximo que la nacionalidad o el domicilio, pues donde verdaderamente se relaciona la persona es en su lugar de residencia; en segundo lugar, y fruto de lo anterior, evita que entre en juego la excepción de orden público internacional. Sin embargo, como inconveniente, conlleva la pérdida de identidad cultural de los extranjeros respecto de su Estado de origen²⁷.

En relación con la segunda idea, el Reglamento concreta temporalmente el criterio de la residencia habitual del causante "en el momento del fallecimiento", eludiéndose, de esta forma, la problemática asociada a las situaciones de conflicto móvil.

Por su parte, con el fin de evitar las situaciones absurdas a las que puede llevar una aplicación pura y simple de la ley de la residencia habitual del causante, el artículo 21.2 del Reglamento establece un elemento de flexibilización²⁸: en situaciones excepcionales en las que todas las circunstancias del caso indiquen que el causante tenía un vínculo manifiestamente más estrecho con otro Estado distinto del de su residencia habitual, la ley aplicable a la sucesión será la de ese otro Estado. Pensemos, por ejemplo, en un español que se traslada por motivos profesionales a Italia, falleciendo allí, pero conservando la práctica totalidad de sus relaciones personales y patrimoniales en España. En ese caso, parece lógico que la ley adecuada para regir la sucesión sea la ley española y no la ley italiana.

Otro de los aspectos clave del Reglamento sobre sucesiones es la admisión de la *professio iuris*, es decir, el reconocimiento de la autonomía de la voluntad en la determinación de la ley aplicable a las sucesiones. Ahora bien, tal facultad se limita a la elección de la ley nacional del causante.

²⁴ ÁLVAREZ TORNÉ, M., La autoridad competente en materia de sucesiones internacionales. El nuevo reglamento de la UE, Marcial Pons, 2013, p. 152.

²⁵ STJ (Sala Tercera) de 15 de septiembre de 1994, asunto C-452/93.

²⁶ ESPINAR VICENTE, J. M., La nacionalidad y la extranjería en el sistema jurídico español, Civitas, 1994, pp. 24-25.

²⁷ RODRÍGUEZ BENOT, A., "El criterio de conexión para determinar la ley personal: un renovado debate en Derecho Internacional Privado", Cuadernos de derecho transnacional, vol. 2, nº 1, 2010, p. 193.

²⁸ RODRÍGUEZ-URÍA SUÁREZ, I., "La ley aplicable a las sucesiones mortis causa en el Reglamento (UE) 650/2012", cit., p. 17.

En efecto, el artículo 22 del Reglamento permite a la persona interesada elegir como ley sucesoria la ley del Estado de su nacionalidad. Al respecto, se establecen las siguientes reglas:

- 1) El punto de conexión de la nacionalidad se refiere al momento de realizar la elección o al momento del fallecimiento, en función de lo que elija el interesado.
- 2) Si la persona posee varias nacionalidades, puede elegir la ley de cualquiera de los Estados cuya nacionalidad posea en el momento de realizar la elección o en el momento del fallecimiento.
- 3) La elección debe manifestarse expresamente en forma de disposición *mortis causa*, o resultar de los términos de una disposición de ese tipo. Por ello, "cualquier modificación o revocación de la elección de la ley deberá cumplir los requisitos formales aplicables a la modificación o la revocación de las disposiciones *mortis causa*" (art. 22.4).
- 4) Por último, el examen de la validez material del acto de elección de la ley se rige por la ley elegida. Es decir, para comprobar si el acto por el cual se ha elegido la ley nacional es materialmente válido hemos de atender precisamente a dicha ley nacional.

El considerando 38 del Reglamento justifica que se limite la *professio iuris* a la ley nacional "para garantizar que exista una conexión entre el causante y la ley elegida y para evitar que se elija una ley con la intención de frustrar las expectativas legítimas de los herederos forzosos".

D) Ámbito de aplicación de la ley sucesoria

El artículo 23 del Reglamento se refiere al ámbito de aplicación de la ley sucesoria, es decir, a los aspectos que deben regirse por la ley aplicable al conjunto de la sucesión.

En primer lugar, el apartado primero del citado artículo establece que "la ley determinada en virtud de los artículos 21 o 22 regirá la totalidad de la sucesión". A continuación, el apartado segundo enumera los aspectos en particular regulados por la ley sucesoria.

Entre los aspectos señalados por el artículo 23.2, hay dos que merecen especial consideración: a) la capacidad para suceder y b) la obligación de reintegrar o computar las donaciones o liberalidades, adelantos o legados a fin de determinar las cuotas sucesorias de los distintos beneficiarios.

Respecto de la capacidad para suceder, la inclusión de este aspecto en el ámbito de la *lex successionis* supone una novedad para el ordenamiento jurídico español. En nuestro Código civil, la ley aplicable a la capacidad sucesoria se determina por la norma de conflicto del artículo 9.1 —dedicada al estatuto personal— y no por la del artículo 9.8 —dedicada, específicamente, a las sucesiones—. Con la nueva regulación, el Reglamento da un paso más en favor de la unidad sucesoria.

Por su parte, la cuestión relativa a la reintegración y cómputo de las disposiciones a título gratuito hechas en vida por el causante fue una de las cuestiones más polémicas en la elaboración del Reglamento. Se barajaron tres alternativas en relación con la determinación de la ley aplicable a la imputación y eventual reducción de las

donaciones²⁹: a) la aplicación pura y dura de la ley sucesoria; b) la aplicación de la ley que resultaría aplicable a la sucesión si el causante hubiese fallecido en el momento de realizar la donación, y c) la aplicación cumulativa de ambas leyes, de manera que solo resultaría obligado computar y, en su caso, reintegrar las donaciones si así lo previeran ambas leyes. Lo que en ningún caso se planteó es la opción de aplicar la ley rectora de la propia donación.

Finalmente, se acogió la primera de las alternativas —la aplicación única de la ley sucesoria— con el fin de proteger el derecho de los legitimarios y en pro, una vez más, del principio de unidad de la sucesión. Esta decisión fue uno de los detonantes para que el Reino Unido rechazara acogerse al Reglamento, pues, partiendo de la plena libertad de testar, no se concibe que una ley sucesoria, futura e imprevisible, pueda dejar sin eficacia los actos libremente realizados por el causante durante su vida³⁰. Precisamente, la falta de previsibilidad es uno de los aspectos que más se ha criticado de la actual regulación.

Para acabar, hemos de señalar aquellos aspectos sucesorios que, aun siendo de naturaleza civil, quedan fuera del ámbito de aplicación de la ley sucesoria: a) la admisibilidad y validez material de las disposiciones *mortis causa*, así como los efectos *inter partes* de los pactos sucesorios, que se regulan en los artículos 24, 25 y 26 del Reglamento; b) la forma de las sucesiones, que se regula tanto en los artículos 27 y 28 del Reglamento como en el Convenio de La Haya de 5 de octubre de 1961, y c) los aspectos registrales de la sucesión, expresamente excluidos del ámbito de aplicación del Reglamento³¹.

3. Normas específicas

A) Especialidades en las disposiciones *mortis causa*

Como acabamos de señalar, entre los aspectos sucesorios que quedan fuera del ámbito de aplicación de la ley sucesoria se encuentran la admisibilidad y validez material de las disposiciones *mortis causa*, entendiéndose por *disposición mortis causa* “un testamento, un testamento mancomunado o un pacto sucesorio” (art. 3.1, letra d). Del mismo modo, también se excluyen los efectos vinculantes entre las partes de los pactos sucesorios, así como las condiciones para su resolución, entendiéndose por *pacto sucesorio* “todo acuerdo, incluido el resultante de testamentos recíprocos, por el que se confieran, modifiquen o revoquen, con o sin contraprestación, derechos relativos a la sucesión o las sucesiones futuras de una o más personas que sean partes en dicho acuerdo” (art. 3.1, letra b).

En efecto, el Reglamento dedica una regulación específica a las disposiciones *mortis causa* en los artículos 24, 25 y 26, diferenciando entre disposiciones testamentarias y pactos sucesorios. Asimismo, el artículo 27 se refiere a la validez formal de las dis-

posiciones *mortis causa* realizadas por escrito, pero este aspecto lo analizaremos en el apartado siguiente.

Por lo que se refiere a las disposiciones testamentarias, el artículo 24 del Reglamento establece que su admisibilidad y validez material se regirán por la ley que resultaría aplicable a la sucesión si el causante hubiese fallecido en el momento de realizar la disposición. No obstante, el disponente puede escoger como ley rectora de la admisibilidad y validez material de su disposición *mortis causa* la ley del Estado cuya nacionalidad posea en el momento de realizar la elección o en el momento del fallecimiento, en las condiciones establecidas en el artículo 22 del Reglamento.

Respecto de los pactos sucesorios, el artículo 25 del Reglamento ofrece distintas soluciones según afecten a la sucesión de una sola persona o de una pluralidad de personas:

- 1) Si se trata de pactos sucesorios que afecten a la sucesión de una sola persona, estos se regirán, por lo que atañe a su admisibilidad, validez material y efectos vinculantes entre las partes, incluidas las condiciones para su resolución, por la ley que resultaría aplicable a la sucesión si el causante hubiera fallecido en el momento de la conclusión del pacto. No obstante, las partes pueden elegir como ley aplicable al pacto sucesorio, por lo que respecta a los aspectos señalados, la ley del Estado cuya nacionalidad posea el causante en el momento de realizar la elección o en el momento del fallecimiento, en las condiciones establecidas en el artículo 22 del Reglamento.
- 2) Si se trata de pactos sucesorios que afecten a la sucesión de varias personas, el artículo 25.2 distingue, por un lado, la admisibilidad y, por otro, la validez material y efectos vinculantes entre las partes, incluidas las condiciones para su resolución. Por lo que respecta al primer aspecto, los pactos sucesorios relativos a la sucesión de varias personas únicamente serán admisibles si lo son conforme a la ley que resultaría aplicable a la sucesión de cada una de ellas si hubieran fallecido en la fecha de conclusión del pacto. Por tanto, el Reglamento opta por una solución cumulativa —según la cual el pacto será admisible siempre que lo sea conforme a cada una de las leyes sucesorias—, apartándose de la solución alternativa prevista en la Propuesta —según la cual el pacto será admisible si al menos una de las leyes sucesorias así lo reconoce—³². Una vez constatada la admisibilidad del pacto sucesorio, este se regirá, en cuanto a su validez material y efectos vinculantes entre las partes, incluidas las condiciones para su resolución, por aquella ley sucesoria con la que presente una vinculación más estrecha. No obstante, las partes pueden elegir como ley aplicable al pacto sucesorio, por lo que respecta a los aspectos señalados (también respecto de la admisibilidad), la ley del Estado cuya nacionalidad posea alguno de los causantes en el momento de realizar la elección o en el momento del fallecimiento, en las condiciones establecidas en el artículo 22 del Reglamento.

De todo lo dicho hasta el momento podemos deducir cuál es la técnica utilizada por el Reglamento para regular la determinación de la ley aplicable a las disposiciones

²⁹ ÁLVAREZ GONZÁLEZ, S., “Las legítimas en el Reglamento sobre sucesiones y testamentos”, *Anuario español de derecho internacional privado*, n° 11, 2011, pp. 389-391.

³⁰ *Ibid.*, p. 389.

³¹ Véase el artículo 1.2, letra l, y los considerandos 18 y 19 del Reglamento.

³² RODRÍGUEZ-URÍA SUÁREZ, I., “La ley aplicable a las sucesiones *mortis causa* en el Reglamento (UE) 650/2012”, *cit.*, p. 30.

mortis causa: se sustraen, en primer lugar, una serie de aspectos del ámbito de aplicación de la ley sucesoria —la admisibilidad y la validez material de las disposiciones *mortis causa* y, en el caso de los pactos sucesorios, los efectos vinculantes entre las partes, incluidas las condiciones para su resolución—, y, a continuación, se les aplica una solución específica distinta de la general.

Debemos advertir que, en todo caso, será la *lex successionis* la que determine cuál es la libertad de disposición del causante. Por tanto, la ley rectora de las disposiciones *mortis causa* nos dirá, entre otras cosas, si se puede o no concluir un pacto sucesorio relativo a la sucesión de una persona, pero, en ningún caso, cuál es la parte de dicha sucesión sobre la que se puede disponer, aspecto reservado a la ley sucesoria.

Por último, el artículo 26 del Reglamento enumera los elementos que conforman la validez material de las disposiciones *mortis causa*, ya se trate de testamentos o de pactos sucesorios: a) la capacidad del disponente para realizar la disposición *mortis causa*; b) las causas específicas que impidan al disponente disponer en favor de determinadas personas o que impidan a una persona recibir bienes sucesorios de aquel; c) la admisibilidad de la representación a efectos de realizar una disposición *mortis causa*; d) la interpretación de la disposición *mortis causa*, y e) el fraude, la coacción, el error o cualquier otra cuestión relativa al consentimiento o a la voluntad del disponente.

B) La ley aplicable a la forma

El Reglamento prevé un régimen especial para determinados aspectos formales de las sucesiones. En este sentido, el artículo 27 se refiere a la validez formal de las disposiciones *mortis causa* realizadas por escrito y el artículo 28 a la validez formal de una declaración relativa a una aceptación o una renuncia.

Respecto a la determinación de la ley aplicable a la forma de las disposiciones *mortis causa*, el artículo 27 del Reglamento establece un amplio elenco de criterios alternativos, con el fin de favorecer su validez formal. Así, el apartado primero del citado artículo dice: "Una disposición *mortis causa* realizada por escrito será válida en cuanto a su forma si esta responde a la ley: a) del Estado en que se realizó la disposición o se celebró el pacto sucesorio; b) del Estado cuya nacionalidad poseyera el testador, o al menos una de las personas cuya sucesión sea objeto de un pacto sucesorio, bien en el momento en que se realizó la disposición o en que se celebró el pacto, bien en el momento del fallecimiento; c) del Estado en el cual el testador, o al menos una de las personas cuya sucesión sea objeto de un pacto sucesorio, tuviera su domicilio, bien en el momento en que se realizó la disposición o en que se celebró el pacto, bien en el momento del fallecimiento; d) del Estado en el cual el testador, o al menos una de las personas cuya sucesión sea objeto de un pacto sucesorio, tuviera su residencia habitual, bien en el momento en que se realizó la disposición o en que se celebró el pacto, bien en el momento del fallecimiento, o e) respecto de los bienes inmuebles, del Estado en el que estén situados." Lo mismo se aplica a las disposiciones *mortis causa* que modifiquen o revoquen una disposición anterior, aunque la modificación o revocación también será formalmente válida "si responde a una de las leyes a tenor de

las cuales, de conformidad con el apartado 1, la disposición *mortis causa* modificada o revocada era válida" (art. 27.2).

Sin embargo, en el caso de España, así como en el resto de Estados miembros que son partes en el Convenio de La Haya, de 5 de octubre de 1961, sobre los conflictos de leyes en materia de forma de las disposiciones testamentarias, se seguirá aplicando lo dispuesto en ese Convenio, en lugar del artículo 27 del Reglamento, en lo que atañe a las disposiciones testamentarias³³. Por tanto, la aplicación del artículo 27 en dichos Estados se limitará exclusivamente a la validez formal de los pactos sucesorios. Ahora bien, la solución prevista en el Convenio de La Haya es prácticamente idéntica a la ofrecida por el Reglamento³⁴.

Por su parte, el artículo 28 del Reglamento hace referencia a la validez formal de las declaraciones relativas a la aceptación o renuncia de la herencia, de un legado o de la legítima, y de las declaraciones destinadas a limitar la responsabilidad de la persona que realice la declaración. Según dicho artículo, tales declaraciones serán válidas en cuanto a la forma si son conformes a la ley aplicable a la sucesión en virtud de los artículos 21 o 22 del Reglamento, o a la ley del Estado de la residencia habitual del declarante.

C) Otras normas especiales

Una muestra más del grado de especialización que caracteriza al Reglamento la encontramos en las disposiciones contenidas en sus artículos 29 a 33, dedicados a cuestiones específicas de la sucesión. En concreto, dichas normas se refieren a los siguientes aspectos: a) el nombramiento y las facultades de los administradores de la herencia; b) las restricciones relativas a la sucesión de determinados bienes; c) la adaptación de los derechos reales; d) la conmorencia, y e) la sucesión vacante.

a) El nombramiento y las facultades de los administradores de la herencia

El artículo 29 del Reglamento se refiere a los supuestos en los que el tribunal competente para conocer de la sucesión debe aplicar una ley extranjera y, conforme a la ley del foro, resulta obligatorio el nombramiento de un administrador de la herencia. En tales casos, se permite al tribunal nombrar uno o varios administradores conforme a la ley de su Estado miembro, lo cual constituye una excepción a la aplicación de la ley sucesoria. Por ello, con el fin de evitar una colisión entre la *lex successionis* y la *lex fori*, el tribunal debe elegir como administradores a aquellos que estén autorizados a ejercer como tales según la ley aplicable a la sucesión. Excepcionalmente, si la ley sucesoria legítima para administrar la herencia únicamente a quienes son beneficiarios de la misma y existe un grave conflicto de intereses entre beneficiarios o entre estos y los acreedores de la herencia, el tribunal competente puede nombrar administrador a un tercero, aunque ello no esté previsto por la ley sucesoria.

³³ Véase el artículo 75 del Reglamento.

³⁴ Para comprobar la similitud, compárese el artículo 1 del Convenio con el 27 del Reglamento.

Por otra parte, las facultades correspondientes a dichos administradores se rigen por la ley aplicable a la sucesión. No obstante, el propio artículo 29 establece dos excepciones:

- 1) En primer lugar, si las facultades de administración que se pueden ejercer en virtud de la ley sucesoria no son suficientes para preservar los bienes y derechos de la herencia o para proteger los derechos de los acreedores o de otras personas que hayan garantizado las deudas del causante, el tribunal competente para conocer de la sucesión puede habilitar al administrador o a los administradores para ejercer los poderes de administración previstos a tal efecto por la ley del foro. Por tanto, en dicha situación se aplicarían cumulativamente la ley aplicable a la sucesión y la *lex fori* del tribunal competente.
- 2) Por otro lado, si el tribunal competente para conocer de la sucesión lo considera conveniente, puede atribuir a los administradores todas las facultades previstas en la ley del foro. En este caso, no queda claro si los administradores poseen también los poderes conferidos por la ley sucesoria o únicamente los atribuidos por la ley del foro.

b) Las restricciones relativas a la sucesión de determinados bienes

Como ya hemos adelantado, en algunos Estados miembros se prevén normas especiales que, por razones de índole económica, familiar o social, establecen restricciones sobre la sucesión de determinados bienes.

Tomando en consideración este hecho, el artículo 30 del Reglamento señala que la sucesión de los bienes afectados por tales disposiciones especiales se regirán por la ley del Estado del lugar donde se ubiquen, siempre que dicho Estado sea el que las haya previsto.

En consecuencia, si los bienes afectados por las disposiciones especiales se sitúan en un Estado distinto de aquel cuya ley rige el conjunto de la sucesión, podría producirse un fraccionamiento de la herencia.

El mayor problema que plantea la norma citada es su complicada aplicación práctica³⁵. En este sentido, habría sido deseable que el Reglamento fuera más explícito en cuanto a su ámbito material. Por contra, el considerando 54 se limita a decir que el precepto debe interpretarse de forma estricta, así como a enumerar dos supuestos en los que, en ningún caso, procede su aplicación: "ni las normas de conflictos de leyes que somete a muebles e inmuebles a leyes diferentes ni las disposiciones que prevén una legítima superior a la establecida en la ley aplicable a la sucesión en virtud del presente Reglamento pueden considerarse normas especiales que imponen restricciones sobre la sucesión respecto de esos bienes o que afectan a la misma".

Un ejemplo de disposición especial que podría encajar en el ámbito de aplicación del artículo 30 del Reglamento lo encontramos en el artículo 49 de la *legge 3 maggio 1982, n. 203*³⁶, cuyo párrafo primero establece que, en el caso de fallecimiento

del titular de una explotación agraria de carácter familiar, aquellos herederos que, en el momento de la apertura de la sucesión, realizaran su actividad en dicho negocio, tendrán derecho a continuar en la gestión del mismo, debiendo compensar al resto de coherederos. Por tanto, si falleciese el propietario de un negocio agrario familiar situado en Italia, aunque la ley sucesoria fuese la de otro país, se aplicaría dicha norma.

c) La adaptación de los derechos reales

La adaptación de los derechos reales es una de las cuestiones más problemáticas en la práctica de las sucesiones transfronterizas: ¿qué ocurre cuando se crean o transmiten, mediante la sucesión, derechos reales y estos son desconocidos por el Estado en el que se ubican los bienes sobre los que recaen tales derechos?

El origen del problema reside en que los derechos reales se rigen por la *lex rei sitae*, es decir, por la ley del lugar donde se encuentran los bienes³⁷, mientras que la sucesión se rige, como ya hemos visto, por la ley de la residencia habitual o de la nacionalidad del causante. De esta forma, puede producirse una situación en la que se creen o transmitan derechos reales reconocidos por la ley sucesoria que, sin embargo, no estén contemplados por la *lex rei sitae*. Un ejemplo claro es el derecho de usufructo a favor del cónyuge viudo.

El Reglamento afronta la cuestión tratando de coordinar dos intereses: por un lado, se quiere garantizar la prevalencia de la *lex rei sitae* en la determinación de los derechos reales y, por otro, permitir que los beneficiarios disfruten en cualquier Estado miembro de los derechos que les hayan sido transmitidos a través de la sucesión³⁸.

Con tal fin, dice el artículo 31 del Reglamento que los derechos reales establecidos por la ley sucesoria que sean desconocidos por el Estado miembro donde se invoquen deberán ser adaptados a los derechos reales equivalentes más cercanos del Derecho de ese Estado.

d) La conmoriencia

Otro problema relativo al ámbito de las sucesiones es el que se produce cuando varias personas llamadas a suceder fallecen con ocasión de un mismo acontecimiento (por ejemplo, un accidente de coche) sin que haya podido probarse el orden cronológico de las muertes.

A la hora de regular la cuestión, el legislador puede adoptar uno de los siguientes criterios: a) el criterio de la *conmoriencia*, según el cual se presume que todos los causantes han fallecido al mismo tiempo, o b) el criterio de la *premoriencia*, según el cual se prevé un orden temporal de los fallecimientos en virtud de distintos hechos (como la edad, el sexo...). La adopción de uno u otro criterio tiene gran relevancia desde el punto de vista sucesorio ya que si se acoge el criterio de la conmoriencia los fallecidos nunca se sucederán entre sí, mientras que si se acoge el criterio de la premoriencia sí

³⁵ FERNÁNDEZ-TRESGUERRES, A., "El futuro Reglamento comunitario sobre las sucesiones por causa de muerte y la empresa familiar", Actualidad Jurídica (Zona Deltite), n.º 32, 2009, p. 48.

³⁶ Gazzetta Ufficiale 5 maggio 1982, n. 121.

³⁷ Véase, en el caso de España, el artículo 10.1 CC.

³⁸ Véase el considerando 16 del Reglamento.

que es factible tal situación. Actualmente, la mayoría de las legislaciones —entre ellas, la española—³⁹ siguen la regla de la conmorienencia⁴⁰.

El hecho de que convivan ambos sistemas puede originar conflictos en aquellos casos en que las respectivas sucesiones de los fallecidos se rijan por distintas leyes y estas sigan criterios diferentes⁴¹. Pensemos, por ejemplo, en un accidente de coche en el que mueren padre e hijo sin que se sepa quien ha muerto antes y la sucesión del padre se rige por una ley que sigue el criterio de la conmorienencia, mientras que la del hijo por otra que sigue el criterio de la premorienencia. En tal caso, ¿qué criterio debe prevalecer?

La solución nos la da el artículo 32 del Reglamento, que se pronuncia en favor de la conmorienencia: “Si dos o más personas cuya sucesión se rija por leyes diferentes falleciesen en circunstancias que impidan conocer el orden en que se produjo su muerte, y dichas leyes regularan tal situación mediante disposiciones diferentes o no la regularan en absoluto, ninguna de las personas fallecidas tendrá derecho alguno a la sucesión de la otra u otras”.

Como podemos observar, se trata de una norma de Derecho material que regula un aspecto vinculado al estatuto de la persona, lo cual parece extralimitarse del ámbito competencial de la UE⁴².

e) La sucesión vacante⁴³

El artículo 33 del Reglamento, titulado *sucesión vacante*, se refiere a aquellos casos en que, conforme a la ley sucesoria, no hay herederos ni legatarios ni personas físicas llamadas a la sucesión del causante. Sin embargo, en este punto debemos hacer dos matizaciones:

- 1) En primer lugar, el ámbito de aplicación del artículo 33 ha de extenderse también a aquellos supuestos en los cuales, habiendo herederos, legatarios o personas físicas llamadas a la sucesión del causante, ninguno de ellos reclame⁴⁴.
- 2) Por otra parte, el término *sucesión vacante*, en puridad, está reservado únicamente para aquellos casos en los que no existe heredero⁴⁵ y, sin embargo, en el supuesto de hecho de la norma se incluyen los casos en que hereda el Estado a título de heredero forzoso.

³⁹ Véase el artículo 33 CC.

⁴⁰ AGUILAR BENÍTEZ DE LUGO, M., “La comorienencia en Derecho internacional privado”, Boletín de Información del Ministerio de Justicia, nº 1713, 1994, p. 237.

⁴¹ RODRÍGUEZ-URÍA SUÁREZ, I., “La ley aplicable a las sucesiones mortis causa en el Reglamento (UE) 650/2012”, cit., p. 40.

⁴² GARCÍA CUETO, E., “Alguns apunts sobre la Proposta de Reglament Europeu de Successions i sobre el certificat successori europeu”, La Notaría, 4/2011 - 1/2012, p. 135.

⁴³ Para un análisis detallado de la problemática de las sucesiones vacantes, véase: HIDALGO GARCÍA, S., “Las llamadas sucesiones vacantes en el Reglamento (UE) 650/2012 del Parlamento europeo y del Consejo de 4 de julio de 2012”, Revista de Derecho Civil, vol. 1, nº 2, 2014, pp. 41-72.

⁴⁴ Así parece desprenderse de lo dispuesto en el considerando 56 del Reglamento.

⁴⁵ ORREGO ACUÑA, J. A., “Acerca de la herencia yacente y de la herencia vacante, en el Derecho chileno y comparado”, Entheos, 2008, año 6, Facultad de Derecho, p. 15.

Para llenar la laguna que se produce ante la falta de personas llamadas a la sucesión, la práctica totalidad de los ordenamientos jurídicos establecen que, en tal caso, sea el Estado quien se apropie de los bienes hereditarios. Sin embargo, el título que legitima al Estado para apropiarse de dichos bienes es distinto en función del sistema jurídico⁴⁶:

- 1) En algunos sistemas jurídicos, como el español, se configura al Estado como el último heredero de la sucesión intestada, pudiendo reclamar los bienes con independencia de su ubicación.
- 2) En otros sistemas, como el francés, la apropiación de los bienes hereditarios por parte del Estado se hace a título dominical, en virtud del principio de soberanía, de manera que el Estado únicamente puede apropiarse de los bienes situados en su territorio.

El problema surgirá en aquellos casos en que confluyan ambos sistemas, es decir, que la ley sucesoria establezca que un Estado herede los bienes situados en otro Estado a título de heredero, mientras que la ley de ese otro Estado siga el principio de apropiación a título dominical. En tal caso, nos encontraríamos en una situación en la que ambos Estados están legitimados para reclamar unos mismos bienes hereditarios⁴⁷.

Pensemos, por ejemplo, en un español residente en Valencia que fallece soltero, sin descendientes, ascendientes ni colaterales, y sin que haya otorgado testamento. Se abre su sucesión y resulta que, entre sus bienes, tiene una propiedad en París. Si atendemos a la ley sucesoria, que en este caso sería la ley española, los bienes hereditarios, incluida la propiedad de París, pasarían a formar parte del Estado español como último heredero abintestato⁴⁸. Sin embargo, conforme a la ley francesa, la propiedad de París se integraría en el patrimonio del Estado francés, dado que se sigue el principio de apropiación a título dominical.

Para resolver esta situación, el artículo 33 del Reglamento dispone que la ley aplicable a la sucesión no debe obstar para que un Estado miembro pueda apropiarse en virtud de su propia ley de los bienes hereditarios ubicados en su territorio. Por tanto, se da preferencia al criterio de apropiación a título dominical.

No obstante, la condición para que se aplique dicha norma es que los acreedores puedan satisfacer sus reclamaciones con cargo a los bienes hereditarios, con independencia de donde se ubiquen estos⁴⁹.

4. Las reglas de aplicación del sistema

Al igual que sucede en otros instrumentos jurídicos relativos a la determinación de la ley aplicable⁵⁰, el Reglamento sobre sucesiones prevé una serie de reglas de

⁴⁶ RODRÍGUEZ-URÍA SUÁREZ, I., “La ley aplicable a las sucesiones mortis causa en el Reglamento (UE) 650/2012”, cit., p. 41.

⁴⁷ Ibid.

⁴⁸ Véase el artículo 956 CC.

⁴⁹ Véase el considerando 56 del Reglamento.

⁵⁰ Véanse, entre otros, los artículos 24, 25 y 26 del Reglamento (CE) 864/2007, relativo a la ley aplicable a las obligaciones extracontractuales (Roma II), y 20, 21 y 22 del Reglamento (CE) 593/2008, sobre la ley aplicable a las obligaciones contractuales (Roma I).

aplicación del sistema; esto es, disposiciones que tratan de garantizar un correcto funcionamiento de las normas de conflicto. Nos referimos a la regulación del reenvío, la excepción de orden público y la remisión a un ordenamiento plurilegislativo.

A) El reenvío

El reenvío es la situación que se produce cuando las normas de conflicto del ordenamiento jurídico del foro designan como ley aplicable la ley de otro Estado y, a su vez, las normas de conflicto de ese otro Estado remiten a la ley del Estado del foro —reenvío de primer grado o de retorno— o a la ley de un tercer Estado —reenvío de segundo grado—.

Se trata de un problema clásico del Derecho internacional privado que tiene especial repercusión en el ámbito de las sucesiones, lo cual se debe, fundamentalmente, al hecho de que el reenvío puede conducir a un fraccionamiento de la masa hereditaria en aquellos casos en que la ley del foro remite a un sistema sucesorio territorial o mixto.

El origen del reenvío radica en la libertad que posee cada Estado para configurar su propio sistema de Derecho internacional privado. En efecto, el legislador, a la hora de diseñar las normas de conflicto, puede elegir como puntos de conexión los criterios que considere más convenientes. Por ejemplo, en España, el punto de conexión utilizado para determinar la ley aplicable a las sucesiones es el de la nacionalidad del causante al tiempo de su fallecimiento, mientras que en Argentina se utiliza el criterio del último domicilio del causante. Imaginemos que fallece un sujeto de nacionalidad argentina domiciliado en España y se presenta un litigio sucesorio ante los tribunales españoles. En ese caso, si atendemos a la norma de conflicto española, resultaría aplicable la ley argentina; sin embargo, al acudir al ordenamiento jurídico argentino, nos encontraríamos con que su respectiva norma de conflicto remite a la ley española.

Con el fin de evitar los problemas que plantea el reenvío en el plano de las sucesiones internacionales, el artículo 34 del Reglamento se ocupa del mismo, tratando de limitar su aplicación.

Antes de analizar el contenido de dicho precepto, vamos a hacer una breve referencia a la regulación del reenvío establecida en el Código civil español.

El reenvío se regula, con carácter general, en el artículo 12.2 CC, que dice: "La remisión al derecho extranjero se entenderá hecha a su ley material, sin tener en cuenta el reenvío que sus normas de conflicto puedan hacer a otra ley que no sea la española". Por tanto, únicamente se admite el reenvío de retorno o de primer grado. No obstante, debemos tener presente que el reenvío es un mero instrumento al servicio de las normas de conflicto españolas, de manera que solo debe aceptarse si a través de él se consigue una mejor aplicación de las mismas y, de ese modo, se alcanzan soluciones satisfactorias, razonables y justas⁵¹. En definitiva, el reenvío es un mecanismo de aplicación facultativa para los tribunales, que deberán examinar su conveniencia caso por caso.

⁵¹ CALVO CARAVACA, A. L. y CARRASCOSA GONZÁLEZ, J., "Sucesión internacional y reenvío", *Estudios de Deusto*, vol. 55, nº 2, 2007, pp. 86-89.

En materia de sucesiones, el Tribunal Supremo⁵² exige la concurrencia de dos condiciones para que tenga lugar la aplicación del reenvío⁵³:

- 1) En primer lugar, solo puede aceptarse el reenvío si con ello no se vulneran los principios de unidad y universalidad de la sucesión. Por tanto, si la norma de conflicto del artículo 9.8 CC remite a un ordenamiento jurídico cuyo sistema sucesorio sea de tipo territorial o mixto y al aplicar la norma de conflicto de dicho ordenamiento extranjero se produce un fraccionamiento de la herencia, el reenvío debe rechazarse.
- 2) En segundo lugar, se exige la condición de que con el reenvío se produzca una *armonía internacional de soluciones*, es decir, que aplicando la ley española se alcance un resultado similar al que se hubiera obtenido si se aplicara la ley extranjera. En consecuencia, si la norma de conflicto española remite a un ordenamiento jurídico donde rige la libertad absoluta de testar (por ejemplo, Inglaterra), no debe admitirse el reenvío, ya que en el Derecho español rige el sistema de legítimas. Sin embargo, esta segunda condición no fue considerada por la STS de 23 de septiembre de 2002 (caso *François Marie James W.*), lo cual ha sido interpretado por la doctrina en el sentido de que la misma ya no es exigible. Para salir de dudas, tendremos que esperar a un nuevo pronunciamiento del Tribunal Supremo.

Una vez expuesta la situación del reenvío en España, podemos afrontar mejor el análisis del artículo 34 del Reglamento.

A fin de garantizar la coherencia internacional⁵⁴, el artículo 34 del Reglamento admite el reenvío cuando la ley aplicable a la sucesión sea la ley de un tercer Estado, siempre que las disposiciones de Derecho internacional privado de ese Estado remitan a la ley de un Estado miembro o a la ley de otro tercer Estado que aplique su propia ley.

De esta forma, el Reglamento se aparta de la solución prevista en la Propuesta, cuyo artículo 26 excluía cualquier posibilidad de reenvío.

Como podemos ver, la regulación reglamentaria del reenvío es incompleta, pues se refiere únicamente a los casos en los que resulta aplicable la ley de un tercer Estado. Nada se dice sobre aquellos otros casos en los que resulta aplicable la ley de un Estado miembro. Esta omisión ha sido interpretada por la doctrina en el sentido de que en tales casos se excluye el reenvío, lo cual parece lógico dado que el Reglamento establece normas de conflicto unificadas que sustituyen a las de los sistemas internos⁵⁵. Sin embargo, no debemos olvidar que en tres de los Estados miembros (Dinamarca, Reino Unido e Irlanda) no se aplica el Reglamento.

Por otra parte, el artículo 34 del Reglamento choca con los principios de unidad y universalidad de la sucesión, ya que puede producirse un fraccionamiento del patrimonio hereditario en aquellos casos en que la ley del tercer Estado que resulte aplicable

⁵² Véanse las SSTS de 15 de noviembre de 1996 (caso *Lowenthal*), de 21 de mayo de 1999 (caso *John A. Denney*) y de 23 de septiembre de 2002 (caso *François Marie James W.*).

⁵³ CASTELLANOS RUIZ, E., "Reenvío, unidad de la sucesión y armonía internacional de soluciones en el derecho sucesorio", cit., pp. 237-238.

⁵⁴ Véase el considerando 57 del Reglamento.

⁵⁵ RODRÍGUEZ-URÍA SUÁREZ, I., "La ley aplicable a las sucesiones mortis causa en el Reglamento (UE) 650/2012", cit., p. 43.

a la sucesión siga un sistema sucesorio de tipo territorial o mixto⁵⁶. Pensemos, por ejemplo, en un español que fallece en Nueva York, donde tiene su residencia habitual. Según el artículo 21 del Reglamento, a la sucesión de dicho español se le aplicaría la ley de Nueva York. Si atendemos a las normas de conflicto del ordenamiento jurídico de Nueva York, los bienes inmuebles se rigen por la *lex rei sitae*, de manera que las propiedades situadas en España se regirían por la ley española, mientras que las situadas en Nueva York se regirían por la ley neoyorkina.

Para finalizar, el propio artículo 34 excluye la utilización del reenvío en los siguientes casos: a) cuando la aplicación de la ley sucesoria haya sido consecuencia de la utilización de la cláusula de los vínculos más estrechos; b) cuando se haya hecho uso de la *professio iuris*; c) cuando se trate de la ley aplicable a la validez formal de las disposiciones *mortis causa*; d) cuando se trate de la ley aplicable a la validez formal de una declaración relativa a una aceptación o una renuncia, siempre que resulte aplicable la ley del Estado en el que el declarante tenga su residencia habitual, y e) cuando se trate de disposiciones que impongan restricciones a la sucesión de categorías especiales de bienes que sean aplicables con independencia de la ley que rijan la sucesión.

B) La excepción de orden público internacional

En determinados casos, el tribunal competente para conocer de la sucesión puede verse obligado a aplicar la ley de un Estado que contenga disposiciones manifiestamente incompatibles con el orden público del foro. Para evitar que la ley aplicable a la sucesión pueda afectar a ese orden público, el artículo 35 del Reglamento permite a los tribunales de los Estados miembros excluir la aplicación de dichas disposiciones.

El Reglamento no incluye ninguna definición de *orden público*, posiblemente porque se trata de uno de los conceptos jurídicos más cambiantes en el tiempo y en el espacio⁵⁷. No obstante, podemos distinguir dos significados de orden público: a) el orden público *internacional*, que comprende el conjunto de principios y valores considerados esenciales por un determinado Estado, y b) el orden público *interno*, constituido por el conjunto de normas imperativas, es decir, aquellas que escapan de la autonomía de la voluntad. A nosotros nos interesa el primer significado, pues solo el orden público internacional puede impedir que se aplique la ley extranjera. Como decía Savigny, "el orden público interno limita la autonomía de la voluntad, en tanto que el orden público internacional limita la aplicación del Derecho extranjero"⁵⁸. De esta forma, la excepción de orden público internacional se presenta como un mecanismo de defensa de los principios básicos de un Estado.

Dado que al aplicarse la excepción de orden público internacional se altera el funcionamiento normal de las normas de conflicto, este instrumento debe utilizarse únicamente cuando resulte evidente la vulneración de alguno de los principios esenciales del ordenamiento jurídico del foro. Son los tribunales quienes deben dilucidar en el caso concreto si se produce tal situación.

En el ámbito de las sucesiones internacionales, es frecuente la intervención del orden público a la luz de las notables diferencias existentes en los distintos sistemas sucesorios del Derecho comparado⁵⁹. Los tribunales de los Estados miembros coinciden en aplicar la excepción de orden público cuando la norma de conflicto remite a ordenamientos jurídicos musulmanes en los cuales se prevén discriminaciones en la sucesión por razón de religión, sexo o filiación. Sirva, como ejemplo, el artículo 332 de la *mudawana* o Código de Familia marroquí, que prevé una prohibición para suceder en virtud de la cual no hay derecho de sucesión entre un musulmán y un no musulmán, ni tampoco en caso de que la filiación paterna sea negada legalmente⁶⁰. Por tanto, en caso de que la norma de conflicto remita a la ley marroquí, el tribunal del Estado miembro que esté conociendo del asunto deberá excluir la aplicación de la mencionada norma y aplicar, en su lugar, la disposición correspondiente de la ley del foro.

Por otra parte, hemos de referirnos a la posición que ocupan las legítimas en relación con el orden público internacional, cuestión que carece de una regulación uniforme en la Unión Europea. En este sentido, en algunos Estados miembros, como Alemania, las legítimas forman parte del orden público internacional, de manera que, si la ley extranjera convocada por la norma de conflicto no respeta los derechos legítimos previstos en el ordenamiento jurídico del foro, debe excluirse dicha ley. Por contra, en otros Estados, como España, la ausencia de legítimas no se considera un atentado al orden público del foro⁶¹.

C) La remisión a la ley de un Estado plurilegislativo

En ocasiones, la norma de conflicto del foro remite a la ley de Estados que se caracterizan por la presencia de una pluralidad de sistemas jurídicos, ya sea porque se estructuran en varias unidades territoriales con competencias legislativas —Estados plurilegislativos de base territorial—, o bien porque contemplan diversas leyes aplicables en función de determinadas cualidades personales —Estados plurilegislativos de base personal—.

⁵⁶ HESS, B., MARIOTTINI, C. y CAMARA, C., Regulation (EC) n. 650/2012 of July 2012 on jurisdiction, applicable law, recognition and enforcement of authentic instruments in matters of succession and on the creation of a European Certificate of Succession, ref.: PE 462.493, Dirección General de Políticas Interiores, Departamento Temático C: Derechos de los Ciudadanos y Asuntos Constitucionales, Asuntos jurídicos (Bruselas: Parlamento Europeo), 2012, p. 18.

⁵⁷ PINEAU, J., "L'ordre public dans les relations de famille", Les Cahiers de droit, vol. 40, n° 2, 1999, p. 324.

⁵⁸ PÉREZ SOLFT, I., "¿Orden Público Internacional Vs Orden Público Interno y Buenas Costumbres?", IUS: Revista de investigación de la Facultad de Derecho, n° 4, 2012, p. 10.

⁵⁹ ÁLVAREZ GONZÁLEZ, S., "Las legítimas en el Reglamento sobre sucesiones y testamentos", cit., p. 385.

⁶⁰ ORÓ MARTÍNEZ, C., "Orden público internacional y prohibiciones para suceder de la mudawana: fundamento y alcance de la excepción de orden público aplicada a la sucesión de un causante marroquí [A propósito de la SAP de Barcelona (Sección 4ª) de 28 de octubre de 2008]", Dereito: Revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela, vol. 18, n° 1, 2009, p. 290.

⁶¹ BONOMI, A., "Le choix de la loi applicable à la succession dans la proposition de règlement communautaire", Cursos de Derecho Internacional y Relaciones Internacionales de Vitoria-Gasteiz 2010, 2011, p. 255.

Consciente de esta situación, el Reglamento establece en sus artículos 36 y 37 una serie de criterios que permiten concretar qué sistema jurídico debe regir cuando resulta aplicable a la sucesión la ley de un Estado plurilegislativo.

En primer lugar, el artículo 36 del Reglamento se refiere a los supuestos en los que la norma de conflicto remite a la ley de un Estado plurilegislativo de base territorial (por ejemplo, España). Para identificar la unidad territorial cuyas normas deben regir la sucesión, el citado precepto opta por un modelo de remisión subsidiaria, según el cual se aplican prioritariamente las normas de Derecho interregional del Estado en cuestión (*remisión indirecta*) y, en defecto de estas, se prevén soluciones específicas en función de cuál haya sido el punto de conexión utilizado para determinar la ley aplicable, señalando directamente la unidad territorial cuyas normas deben aplicarse a la sucesión (*remisión directa*)⁶². En concreto: a) si se trata del punto de conexión de la residencia habitual, se aplicarán las normas de la unidad territorial en la que el causante hubiera tenido su residencia habitual en el momento del fallecimiento; b) si se trata del punto de conexión de la nacionalidad, se aplicarán las normas de la unidad territorial en la que el causante hubiera tenido una vinculación más estrecha, y c) si se trata de cualquier otro punto de conexión, se aplicarán las normas de la unidad territorial en la que esté ubicado el elemento pertinente. Por último, en lo que se refiere a la validez formal de las disposiciones *mortis causa*, el artículo 36.3 del Reglamento señala que, en defecto de normas sobre conflicto de leyes, resultará aplicable "la ley de la unidad territorial con la que el testador o las personas cuya sucesión sea objeto de un pacto sucesorio hubieran tenido una vinculación más estrecha".

De esta forma, el texto reglamentario se aparta de la solución prevista en la Propuesta, cuyo artículo 28 optaba por un modelo de remisión directa al considerar cada unidad territorial como un Estado a efectos de la determinación de la ley aplicable, evitándose así la necesidad de acudir a las normas internas de resolución de conflictos territoriales de leyes. Esta opción ha sido descartada ya que no da respuestas a aquellas situaciones en las que la ley aplicable a la sucesión se determina por el criterio de la nacionalidad.

Hay una cuestión que no queda resuelta en la nueva regulación: ¿qué ocurre cuando el Estado plurilegislativo prevé normas de Derecho interregional pero las mismas no son adecuadas para concretar la unidad territorial cuyas normas deben aplicarse a la sucesión? Imaginemos que fallece un alemán que reside habitualmente en España, sin haber hecho uso de la *professio iuris*. En este caso, su sucesión se regiría por la ley española. Teniendo en cuenta que en el ordenamiento jurídico español la sujeción al Derecho civil común o al foral se determina por la vecindad civil (art. 14.1 del CC), no podríamos identificar a través de las normas de conflicto interregionales el concreto régimen sucesorio aplicable al ciudadano alemán, pues este carece de vecindad civil en España (salvo que hubiera obtenido, claro está, la nacionalidad española). El problema es que, según el artículo 36 del Reglamento, solo rigen los criterios subsidiarios *en defecto* de normas internas sobre conflicto de leyes y en el caso de España sí que

existen tales normas. Para resolver la situación, quizás lo más razonable sea realizar una interpretación extensiva del precepto en el sentido de que las reglas subsidiarias se apliquen también cuando las normas de Derecho interregional del Estado plurilegislativo resulten inoperantes⁶³.

Por otra parte, el Reglamento se ocupa de los conflictos interpersonales de leyes, aspecto sobre el que guardaba silencio la Propuesta. Nos referimos a los supuestos en los que resulta aplicable a la sucesión la ley de un Estado plurilegislativo de base personal, es decir, aquellos casos en que la norma de conflicto remite a la ley de un Estado que contempla varios sistemas jurídicos aplicables a diferentes categorías de personas en materia de sucesiones. Es el caso de la India o los países musulmanes, cuyos ordenamientos vinculan la aplicación de determinadas normas a la pertenencia a una determinada comunidad religiosa⁶⁴. Para resolver estos supuestos, el artículo 37 del Reglamento prevé el mismo esquema que en el caso de los conflictos interregionales: si en el Estado plurilegislativo existen normas de resolución de conflictos interpersonales, deben aplicarse dichas normas; en defecto de ellas, se aplicará el sistema jurídico con el que el causante hubiera mantenido una vinculación más estrecha.

Para acabar, el artículo 38 del Reglamento señala que los Estados miembros no están obligados a utilizar las reglas contenidas en el instrumento jurídico comunitario para resolver los conflictos de leyes de carácter estrictamente interregional⁶⁵. Por tanto, se deja en manos de los Estados miembros la decisión sobre extender o no la aplicación del Reglamento a sus conflictos internos.

III. LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN MATERIA DE SUCESIONES: ANÁLISIS DE LA RECOMENDACIÓN 2011/856/UE

1. Los problemas transfronterizos relativos al impuesto sobre sucesiones

Uno de los principios básicos de la UE es la libre circulación de personas. Así lo reconoce el artículo 3.2 del Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE): "La Unión ofrecerá a sus ciudadanos un espacio de libertad, seguridad y justicia sin fronteras interiores, en el que esté garantizada la libre circulación de personas..."

Sin embargo, son numerosos los obstáculos que encuentran los ciudadanos europeos cuando tratan de ejercer el derecho a circular libremente en el territorio de otros países de la UE. Esto sucede, por ejemplo, en el ámbito fiscal, donde cada Estado es libre de establecer el sistema impositivo que juzgue más conveniente, de manera que las normas tributarias pueden variar sustancialmente de un lugar a otro, dejando muchas veces a las personas en situaciones de inseguridad jurídica. Consciente de ello, la Comisión Europea adoptó el 20 de diciembre de 2010 una primera Comunicación⁶⁶ en

⁶³ Ibid., pp. 17-19.

⁶⁴ UBERTAZZI, B., "Capacidad y estatuto de la persona en el Derecho internacional privado", Revista española de derecho canónico, vol. 64, n° 162, 2007, pp. 215-216.

⁶⁵ Téngase en cuenta que el legislador de la UE carece de competencia para la regulación de los conflictos internos en materia de sucesiones (ÁLVAREZ TORNÉ, M., La autoridad competente en materia de sucesiones internacionales. El nuevo reglamento de la UE, cit., p. 103).

⁶⁶ COM(2010) 769.

⁶² Solución inspirada con matices en la aportación de QUINZÁ REDONDO, P. Y CHRISTANDL, G., "Ordenamientos plurilegislativos en el Reglamento (UE) de Sucesiones con especial referencia al ordenamiento jurídico español", InDret: Revista para el Análisis del Derecho, n° 3, 2013, p. 9.

la que se examinan los problemas fiscales más importantes a los que se enfrentan los ciudadanos de la UE en las relaciones transfronterizas. Por lo que se refiere al impuesto sobre sucesiones, se señalan dos problemas: la discriminación y la doble imposición, los cuales han sido abordados posteriormente por la Comunicación COM(2011) 864, publicada el 15 de diciembre de 2011 junto con la Recomendación 2011/856/UE.

A) La discriminación

La discriminación en el impuesto sobre sucesiones se produce cuando la ley de un Estado impone una cuota tributaria más elevada por el simple hecho de que los bienes, el causante y/o los sucesores están establecidos en otros países.

En la normativa española encontramos algunos supuestos de discriminación fiscal, basados en la distinción que realiza la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD) entre obligación personal y obligación real⁶⁷. Los contribuyentes⁶⁸ por obligación personal son aquellos que tienen su residencia habitual⁶⁹ en España, los cuales tributan por el conjunto de los bienes recibidos en la herencia, con independencia del lugar donde se encuentren situados (art. 6 LISD). Por el contrario, los contribuyentes por obligación real son los no residentes, quienes únicamente tributan por los bienes de la herencia situados en territorio español (art. 7 LISD). Mientras que estos se rigen exclusivamente por las normas estatales del impuesto⁷⁰, a los residentes en territorio español se les aplica también la normativa autonómica⁷¹, que resulta generalmente más favorable. Por ejemplo, la ley tributaria valenciana⁷² prevé en su artículo 10 unas reducciones por parentesco de importe sustancialmente mayor a las establecidas en la norma estatal (art. 20.2 LISD), de manera que en la sucesión de un causante que en el momento del fallecimiento tuviera su residencia habitual en la Comunidad Valenciana, el hijo del fallecido residente en España gozaría de una reducción en la base imponible de al menos 100.000 euros, mientras que el hijo que residiera fuera de España tendría que conformarse con una reducción máxima de 47.858,59 euros.

⁶⁷ Véase el capítulo V ("La residencia como factor de discriminación en el impuesto sobre adquisiciones gratuitas en España") de: GARCÍA DE PABLOS, J. F., El impuesto sobre sucesiones y donaciones: problemas constitucionales y comunitarios (tesis doctoral de la Universidad Complutense de Madrid dirigida por HERRERA MOLINA, P. M. y RUIZ GARIJO, M., y defendida en 2009), pp. 387-504.

⁶⁸ Los contribuyentes en las adquisiciones mortis causa son los causahabientes (art. 5, letra a, LISD).

⁶⁹ En el ámbito fiscal sí que encontramos una definición normativa de residencia habitual (véase el artículo 6.2 LISD, que remite al artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio).

⁷⁰ Véanse los artículos 20.4, 21.3 y 22.4 LISD.

⁷¹ Véanse los artículos 20.1, 21.1 y 22.1 LISD y el artículo 32.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

⁷² Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos.

Fruto de esta desigualdad entre residentes y no residentes, la Comisión Europea interpuso el 7 de marzo de 2012 un recurso⁷³ ante el TJUE demandando al Estado español por la vulneración de los artículos 21 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) y de los artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo. En el motivo segundo se alega que "en todas las Comunidades autónomas que han ejercido su competencia normativa sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, la carga fiscal soportada por el contribuyente es considerablemente menor a la impuesta por la legislación estatal, lo cual provoca diferencia en el trato fiscal dispensado a las donaciones y sucesiones entre los causahabientes y donatarios residentes en España y los no residentes; entre los causantes residentes en España y los no residentes; y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados dentro y fuera de España." Finalmente, la Sala Segunda del Tribunal de Justicia dictó sentencia el 3 de septiembre de 2014 declarando el incumplimiento por parte del Estado español de las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, por las razones expuestas.

Como consecuencia de dicha sentencia, la Ley 26/2014⁷⁴ ha modificado la Disposición adicional segunda de la LISD, introduciendo un conjunto de reglas que permiten la plena equiparación de tratamiento en el impuesto entre los residentes en España y los residentes en otros Estados de la UE o del Espacio Económico Europeo, reconociéndosele a estos últimos el derecho a que se les aplique la normativa de la Comunidad Autónoma correspondiente.

B) La doble imposición internacional

En ocasiones, sobre una misma herencia puede incidir el poder tributario de más de un Estado, lo que puede producir situaciones de doble imposición internacional⁷⁵.

La doble imposición internacional tiene lugar cuando varios Estados someten a gravamen a una misma persona por la realización de un mismo hecho imponible. Para que podamos hablar de doble imposición en sentido jurídico, será necesario que concorra el requisito de la identidad del sujeto; en caso contrario, la doble imposición solo existirá en sentido económico⁷⁶, lo que queda fuera de nuestro ámbito de estudio.

Hemos de distinguir la doble imposición internacional de la doble imposición interna. Esta se produce en los supuestos en que una pluralidad de impuestos, todos ellos

⁷³ Asunto C-127/12.

⁷⁴ 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, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

⁷⁵ En realidad, sería más correcto hablar de múltiple imposición, ya que pueden intervenir más de dos Estados. Sin embargo, en el presente trabajo utilizaré el término doble imposición, pues es el que más se usa en la práctica (véase, por ejemplo, el título de la Comunicación COM(2011) 712 o el de la Recomendación 2011/856/UE).

⁷⁶ CHECA GONZÁLEZ, C., "Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional", Anuario de la Facultad de Derecho (Universidad de Extremadura), nº 5, 1987, pp. 153-154.

de entes integrados dentro de un único territorio estatal (en el caso de España, el Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales), inciden sobre una misma persona y sobre un mismo presupuesto de hecho⁷⁷. Puesto que los conflictos que se generan por la doble imposición interna son de ámbito intraestatal, vamos a ocuparnos exclusivamente de la doble imposición internacional⁷⁸.

Al igual que sucede con el reenvío, la doble imposición tiene su origen en la autonomía del legislador estatal: la libertad que posee cada Estado para diseñar su sistema jurídico. Uno de los aspectos que integran esa libertad es el establecimiento de los puntos de conexión fiscal, es decir, los criterios que nos permiten identificar qué ley tributaria debe aplicarse a cada sujeto. De esta forma, si los puntos de conexión de distintos ordenamientos determinan que una misma persona debe tributar en varios Estados por un mismo hecho, estaremos en una situación de doble imposición.

Como punto de partida para analizar el fenómeno de la doble imposición en el impuesto sobre sucesiones, hemos de ver cuál es la situación actual de los Estados de la UE en este ámbito⁷⁹:

- 1) Son diecinueve los Estados miembros que exigen impuestos específicos por el fallecimiento de una persona. Los nueve restantes (Austria, Chipre, Eslovaquia, Estonia, Letonia, Malta, Portugal, Rumanía⁸⁰ y Suecia) no lo hacen, aunque algunos de ellos gravan los bienes adquiridos en la herencia a través de otros impuestos (por ejemplo, Portugal y Suecia).
- 2) Dentro de los Estados con impuesto sobre sucesiones, se distingue entre aquellos que imponen el gravamen en base a un vínculo real (tributación por obligación real) y aquellos que lo imponen en base a un vínculo personal (tributación por obligación personal). En el primer caso, el punto de conexión atiende al lugar de situación de los bienes; en el segundo, a la persona del causante y/o del causahabiente. Actualmente, la mayoría de Estados aplican ambos criterios.
- 3) Donde sí se aprecian diferencias notables es en el elemento de que se sirve cada Estado para definir el vínculo personal: a) algunos Estados utilizan el criterio de la residencia (por ejemplo, España y Bélgica); b) otros, el del domicilio (por ejemplo, Reino Unido y Francia); c) otros, el de la nacionalidad (por ejemplo, República Checa y Bulgaria); d) por último, hay Estados que utilizan más de un elemento (por ejemplo, Grecia y Holanda, que combinan la nacionalidad y el

domicilio). Además, el significado de dichos términos puede variar de un Estado a otro.

El hecho de que la mayor parte de los Estados miembros exija el impuesto sobre sucesiones tanto por obligación personal como por obligación real favorece la aparición de situaciones de doble imposición. Pensemos, por ejemplo, en el fallecimiento de una persona con residencia en Italia que ha dejado bienes en España. En este caso, teniendo en cuenta que en Italia se utiliza como punto de conexión personal la residencia del causante en el momento del fallecimiento⁸¹ y que España exige el impuesto por obligación real⁸², aplicaríamos tanto la ley tributaria italiana, en relación con la totalidad de los bienes de la herencia, como la LISD, limitada a los bienes situados en territorio español. En consecuencia, el contribuyente sufriría un doble gravamen.

Sin embargo, en todos los Estados de la UE, excepto Polonia, se prevén medidas unilaterales para evitar la doble imposición sobre las herencias⁸³. Siguiendo a C. CHECA GONZÁLEZ, son dos los métodos posibles para evitar la doble imposición⁸⁴: a) el método de *exención o reparto* y b) el método de *imputación o crédito*. El primero actúa sobre la base imponible; el segundo, sobre la cuota.

Según el método de exención, el Estado de residencia excluye de la base imponible las rentas obtenidas por sus residentes en otros países. Este sistema presenta, a su vez, dos modalidades: a) la *exención integral*, conforme a la cual los rendimientos procedentes del extranjero no son en absoluto tenidos en cuenta, y b) la *exención con progresividad*, en la que sí se toman en consideración tales rentas a efectos de calcular el tipo impositivo (por ejemplo, si el valor neto total de los bienes recibidos en la herencia es de 10.000 euros y de 2.000 el de los bienes obtenidos en el extranjero, hemos de aplicar sobre una base de 8.000 euros el tipo que correspondería a una base de 10.000).

Por su parte, conforme al método de imputación, el Estado de residencia incluye en la base imponible la totalidad de las rentas obtenidas por el sujeto pasivo, con independencia de donde provengan, pero deduce de la cuota tributaria los impuestos abonados en el extranjero. Podemos distinguir, asimismo, dos tipos de imputación: a) la *imputación integral*, según la cual puede deducirse la totalidad del impuesto pagado en el extranjero, y b) la *imputación ordinaria*, que solo permite deducir una cantidad limitada a la fracción de impuesto correspondiente a las rentas procedentes del otro Estado. Este último es el método seguido en España.

⁷⁷ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., "Análisis sobre la conveniencia de nuevos enfoques en la confluencia del poder tributario estatal con los impuestos municipales", Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, nº 15, 2011, p. 11.

⁷⁸ En adelante me referiré a ella como doble imposición.

⁷⁹ COM(2011) 864, pp. 3-4. En el análisis incluyo a Croacia, que forma parte de la UE desde el 1 de julio de 2013, fecha posterior a la publicación de la Comunicación. Para el caso específico de Croacia, véase: KPMG, Tax Card 2013, KPMG in Croatia, p. 10, <<http://www.kpmg.com/HR/en/Documents/Tax%20Card%202013%20English.pdf>> (fecha de consulta: 11 de agosto de 2014).

⁸⁰ En Rumanía se prevé una multa del 1% en caso de que no concluya el procedimiento sucesorio en el término de 2 años a partir de la muerte del causante (MURZEA, C., "The Implementation of an Inheritance Tax in Romanian Legal System", Legal Practice and International Laws, WSEAS, 2011, p. 229).

⁸¹ Véase el artículo 2 del Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, nº 346. Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni.

⁸² Véase el artículo 7 LISD.

⁸³ MARTÍN BARAHONA, F., "Situación del impuesto sobre sucesiones y donaciones en la Unión Europea y otros países (Suiza, Noruega, EE.UU. y Canadá). Año 2011. Cuadro-resumen.", OL, Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras, nº 33, 2011, pp. 4-39.

⁸⁴ CHECA GONZÁLEZ, C., "Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional", cit., pp. 160-165.

2. Regulación actual de la doble imposición

A) La ausencia de normativa comunitaria y la escasez de convenios bilaterales

Actualmente no contamos en la UE con ningún instrumento jurídico vinculante (reglamentos, directivas y decisiones)⁸⁵ que afronte la problemática de la doble imposición en el impuesto sobre sucesiones.

Hemos de tener en cuenta que las disposiciones fiscales contenidas en el Capítulo 2 del Título VII del TFUE se refieren exclusivamente a los impuestos indirectos⁸⁶. La armonización que prevé el artículo 113 TFUE queda limitada a dichos impuestos, de manera que el legislador comunitario carece de competencia para regular el resto de figuras impositivas. Esto no impide que las instituciones europeas puedan adoptar actos jurídicos no vinculantes relativos a impuestos directos, como es el caso de la Recomendación 2011/856/UE, a cuyo análisis dedicaré el correspondiente apartado.

Por lo que respecta a la normativa de origen convencional, los Estados miembros no han celebrado apenas tratados para eliminar la doble imposición en el ámbito de las sucesiones⁸⁷. España únicamente ha firmado tres: uno con Grecia, otro con Francia y otro con Suecia. Todos ellos son anteriores a 1966, año en que se aprobó en el seno de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos) el Proyecto de Convenio para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre el patrimonio y las herencias, lo que pone de manifiesto el poco éxito que tal proyecto ha tenido en España⁸⁸.

El Convenio suscrito entre España y Grecia⁸⁹ no fue elaborado específicamente para tratar el fenómeno de la doble imposición en el impuesto sobre sucesiones. Su ámbito es más general: se prevé un conjunto de reglas que tratan de resolver los problemas que origina el fallecimiento de un ciudadano español en Grecia o de un ciudadano griego en España⁹⁰. Las disposiciones tributarias del tratado se encuentran en los apartados 4 y 5 del artículo 6, que pueden resumirse en dos principios⁹¹: a) el principio de

gravamen de la herencia de acuerdo con la ley del lugar de situación de los bienes y b) el principio de no discriminación tributaria por razón de la nacionalidad.

Por el contrario, los convenios celebrados con Francia⁹² y Suecia⁹³ sí que tienen como objetivo principal evitar la doble imposición en el ámbito de las sucesiones, aunque también contemplan normas de asistencia administrativa. El Convenio entre España y Francia se aplicaba en un primer momento tanto al impuesto sobre sucesiones⁹⁴ como al impuesto sobre la renta (incluyendo el impuesto sobre patrimonio), pero el 27 de junio de 1973 se firmó un nuevo convenio de doble imposición entre ambos Estados en materia de renta y patrimonio⁹⁵, con lo que quedaron derogadas las disposiciones del primer convenio relativas al impuesto sobre la renta. En cambio, el Convenio entre España y Suecia fue diseñado para aplicarse exclusivamente al impuesto sobre sucesiones⁹⁶. Los dos tratados se suscribieron en 1963, inspirándose fundamentalmente en los trabajos elaborados por la OCDE preparatorios del Proyecto de Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio⁹⁷, el cual acabó publicándose ese mismo año. Vamos a ver las líneas generales de ambos convenios⁹⁸:

- 1) Los convenios se aplican a las sucesiones de quienes residan al tiempo de su muerte en alguno de los Estados contratantes (arts. 29.2 del Convenio con

cit., p. 290.

⁹² Convenio entre España y Francia, celebrado el 8 de enero de 1963, para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre la renta e impuestos sobre las herencias.

⁹³ Convenio entre España y Suecia, celebrado el 25 de abril de 1963, para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre las herencias.

⁹⁴ Tanto el Convenio entre España y Francia como el Convenio entre España y Suecia utilizan el término impuestos sobre las herencias en vez de impuestos sobre sucesiones, incluyendo en el concepto los impuestos que recaen sobre las donaciones mortis causa (arts. 29.1 del Convenio con Francia y 1.2 del Convenio con Suecia). Sin embargo, en la normativa española las donaciones mortis causa son consideradas, a efectos fiscales, títulos sucesorios (art. 11, letra a, del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones). Por tanto, podemos hacer servir cualquiera de los dos términos.

⁹⁵ Convenio entre la República Francesa y el Estado español, firmado en Madrid el 27 de junio de 1973, para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Este fue sustituido posteriormente por el Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995.

⁹⁶ En Suecia, el impuesto sobre sucesiones fue abolido el 31 de diciembre de 2004. No obstante, el Convenio entre España y Suecia sigue aplicándose, aunque solo produce efectos en relación con España, que, de esta forma, limita su jurisdicción tributaria en el impuesto sobre sucesiones (MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., "Otros tratados internacionales" en VV.AA. [coordinado por CARMONA FERNÁNDEZ, N.], *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Edición Fiscal CISS, 2008, p. 631).

⁹⁷ URIARTE ZULUETA, M., "Los problemas internacionales en el Impuesto sobre las Sucesiones", en *MUTUALIDAD BENÉFICA DEL CUERPO DE INSPECTORES TÉCNICOS FISCALES DEL ESTADO*, XX Semana de Estudios de Derecho Financiero: especialmente dedicada a las relaciones fiscales internacionales, Editorial de Derecho financiero, 1973, p. 533.

⁹⁸ *Ibid.*, pp. 533-534.

⁸⁵ Véase el artículo 288 TFUE.

⁸⁶ Véanse los artículos 110 a 113 TFUE.

⁸⁷ La Comunicación COM(2011) 864 incluye un cuadro (anexo II) en el que se muestran los convenios sobre doble imposición en materia de sucesiones celebrados entre Estados miembros. Sin embargo, llama la atención que no figure el convenio hispano-sueco. Quizá se deba a que en Suecia no existe actualmente un impuesto sobre sucesiones. Ahora bien, siendo esa la razón, no se entiende por qué figuran los convenios de Suecia con el resto de Estados miembros.

⁸⁸ En 1982 se publicó el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre las Sucesiones y las Donaciones, elaborado también por la OCDE, cuya repercusión en España ha sido igualmente nula. Un análisis de ambos modelos lo encontramos en: RIBES RIBES, A., *La interpretación de los convenios para evitar la doble imposición internacional* (tesis doctoral de la Universitat d'Alacant dirigida por SOLER ROCH, M. T. y defendida en 2002), pp. 280-293.

⁸⁹ Convenio entre España y Grecia celebrado el 6 de marzo de 1919, fijando reglas que se han de aplicar a las sucesiones de los españoles y de los griegos fallecidos en Grecia y en España, respectivamente.

⁹⁰ CUESTA DOMÍNGUEZ, J. y CARMONA MENDOZA, P., "La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer", cit., p. 67.

⁹¹ RIBES RIBES, A., *La interpretación de los convenios para evitar la doble imposición internacional*,

Francia y 2 del Convenio con Suecia). Por tanto, el resto de sucesiones, aunque tributen en tales países, quedan fuera del ámbito de aplicación de los convenios. Pensemos, por ejemplo, en la sucesión de un ciudadano francés residente en Italia que haya dejado bienes en Francia y cuyos hijos tengan su residencia habitual en territorio español. En ese caso, la herencia tributaría tanto en España⁹⁹ como en Francia¹⁰⁰; sin embargo, no se aplicaría el Convenio hispano-francés.

- 2) Los puntos de conexión varían en función del tipo de bien: a) respecto a los bienes inmuebles, se atribuye al Estado de situación el derecho exclusivo a gravarlos (arts. 30 del Convenio con Francia y 4.1 del Convenio con Suecia); a) respecto a los bienes muebles, los convenios prevén una serie de reglas casuísticas¹⁰¹.
- 3) Por último, en relación con los métodos para evitar la doble imposición, el Convenio entre España y Francia utiliza el método de la exención con progresividad: cada Estado renuncia a gravar los bienes hereditarios que, conforme al Convenio, deben tributar en el otro Estado, pero se aplica el tipo que correspondería si se tuviese en cuenta el conjunto de los bienes sometidos a tributación conforme a su legislación interna (art. 36). Por el contrario, el Convenio con Suecia sigue el método de la imputación ordinaria, aunque con opción por la exención con progresividad (art. 7). Al no existir en la actualidad un impuesto sobre las herencias en Suecia, solo mantiene cierta operatividad el segundo método, ya que el primero presupone una situación en la que uno o varios bienes están sometidos a los impuestos sobre sucesiones de ambos Estados contratantes¹⁰².

B) El artículo 23.1 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: deducción por doble imposición internacional

En el ordenamiento jurídico español, la norma interna que afronta la doble imposición en el impuesto sobre sucesiones se encuentra en el artículo 23.1 LISD.

Antes de analizar cuál es la solución prevista en el precepto, hemos de concretar su ámbito de aplicación: a) la norma se aplica tanto al impuesto sobre sucesiones como al impuesto sobre donaciones; b) no afecta a los supuestos de doble imposición interna; c) se limita a los casos en que el contribuyente tributa en España por obligación personal; d) se requiere que haya bienes situados en el extranjero adquiridos por donación o sucesión, y d) no es suficiente con que dichos bienes estén sujetos en el extranjero por un impuesto similar, sino que se exige que el contribuyente haya satisfecho tal impuesto¹⁰³.

Si se dan los requisitos anteriores y no resulta aplicable ningún convenio de doble imposición, el contribuyente tiene derecho a deducir la menor de las cantidades siguientes:

⁹⁹ Véanse los artículos 6.1 y 5, letra a, de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

¹⁰⁰ Véase el artículo 750 ter.2º del Code général des impôts.

¹⁰¹ Véanse los artículos 31 a 34 del Convenio con Francia y 4 y 5 del Convenio con Suecia.

¹⁰² Véase el artículo 7.2 del Convenio con Suecia.

¹⁰³ SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A., *La doble imposición internacional en materia de sucesiones y donaciones*, Editorial Comares, 1991, p. 160.

1) "El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España" (art. 23.1, letra a, LISD)

2) "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" (art. 23.1., letra b, LISD)

Como vemos, el artículo 23.1 LISD acoge el método de imputación ordinaria. Para calcular la cuota tributaria del impuesto sobre sucesiones y donaciones en obligación personal, se toma como base el valor neto de la totalidad de bienes adquiridos por el contribuyente¹⁰⁴. Sin embargo, este, en caso de haber pagado en el extranjero un impuesto análogo, tendrá derecho a una deducción de la cuota, que se determinará en función del importe abonado por razón de dicho impuesto, pero que no podrá ser, en ningún caso, superior a la cantidad resultante de aplicar el tipo medio efectivo del impuesto español ($[\text{cuota íntegra} \times 100] / \text{base liquidable}$) a la parte de la base relativa a los bienes situados en el extranjero.

Veamos un ejemplo: un causahabiente con residencia habitual en España recibe una herencia cuyo valor neto es de 20.000 euros, situándose parte de los bienes hereditarios fuera del territorio español (valorados en 5.000 euros netos) y no habiendo lugar a reducciones. Suponiendo que el contribuyente haya pagado en el extranjero un importe de 1.000 euros por un impuesto similar que grave dicha herencia y que la cuota íntegra correspondiente al impuesto sobre sucesiones y donaciones español es de 1.800 euros, ¿qué cantidad podrá deducirse? Lo primero que debemos hacer es calcular el tipo medio efectivo del impuesto español ($[1.800 \times 100] / 20.000 = 9$) y aplicarlo sobre el valor neto de los bienes situados en el extranjero ($9\% \text{ de } 5.000 = 450$). Al ser la cantidad resultante inferior al importe del impuesto abonado en el extranjero (1.000 euros), el contribuyente solamente podrá deducirse 450 euros.

Por tanto, en aquellos casos en que el importe satisfecho en el extranjero sea superior al que correspondería pagar si se aplicara la ley tributaria española a los bienes situados fuera de España, el mecanismo previsto en el artículo 23.1 LISD es insuficiente: reduce los efectos de la doble imposición, pero no los elimina¹⁰⁵.

3. Las soluciones propuestas en la Recomendación

Como venimos señalando a lo largo del trabajo, el Reglamento (UE) 650/2012 excluye de su ámbito de aplicación las cuestiones fiscales¹⁰⁶, de modo que el impuesto sobre sucesiones carece de regulación uniforme en la UE.

Sin embargo, la Comisión adoptó el 15 de diciembre de 2011 la Recomendación 2011/856/UE, relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia

¹⁰⁴ Véanse los artículos 6 y 9 LISD.

¹⁰⁵ SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A., *La doble imposición internacional en materia de sucesiones y donaciones*, cit., p. 160

¹⁰⁶ Véase el artículo 1.1 del Reglamento.

de sucesiones, cuyo objeto es que los Estados miembros apliquen un conjunto de medidas a fin de evitar la doble imposición en el impuesto sobre sucesiones¹⁰⁷.

La Recomendación no tiene carácter vinculante¹⁰⁸, de manera que cada Estado es libre de incorporar en su ordenamiento jurídico las medidas propuestas.

A) *Ámbito de aplicación*

La Recomendación se aplica al impuesto sobre sucesiones, entendiéndose por tal "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" (art. 2, letra a).

Como vemos, el concepto de *impuesto sobre sucesiones* que maneja la Recomendación es más amplio que el que se emplea habitualmente. En él se incluyen tanto los impuestos cuyo hecho imponible viene definido por la adquisición de bienes *mortis causa* (impuestos sobre sucesiones, en sentido estricto), como aquellos que se pagan a raíz del fallecimiento de una persona, aun cuando sea otro el hecho imponible (por ejemplo, el *imposto do selo* portugués, los impuestos sobre la renta y sobre plusvalías en Estonia y Suecia y el impuesto sobre cesiones de tierra en Austria y Chipre¹⁰⁹).

Por otro lado, el propio artículo 2 de la Recomendación dispone que "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". En mi opinión, este precepto tiene un doble significado: a) por una parte, quiere decir que los bienes donados en vida por el causante han de quedar integrados en la herencia; b) por otra, que el impuesto sobre donaciones que hubiera pagado en su día el causahabiente debe considerarse como un pago adelantado del impuesto sobre sucesiones. De esta forma, se soluciona tanto el fraude en el fraccionamiento de las donaciones¹¹⁰ como la colisión entre ambos impuestos.

B) *Objetivo general*

El objetivo general de la Recomendación es resolver los casos de doble imposición sobre las sucesiones en el ámbito de la UE.

En concreto, lo que pretenden las medidas propuestas por la Comisión es evitar que cada sucesión soporte una carga tributaria mayor que la que correspondería si el Estado miembro cuya carga tributaria sea más elevada entre los Estados miembros implicados tuviera competencia exclusiva para gravarla en su totalidad (art. 3). Estas

situaciones se dan con frecuencia en la práctica. Imaginemos que se liquida una sucesión en la que el contribuyente tributa en un Estado miembro por obligación personal y en otro por obligación real. En ese caso, podría suceder que las cuotas que deben pagarse en ambos Estados (por ejemplo, 10.000 euros en uno y 5.000 en el otro) fueran superiores a la cuota que habría resultado de aplicarse a la totalidad de la sucesión la ley del Estado con mayor carga tributaria (por ejemplo, 12.500 euros).

Ahora bien, antes de analizar cada una de las medidas contempladas en la Recomendación, hemos de plantearnos si en el caso de España es necesario realizar algún tipo de cambio legislativo o, por el contrario, el artículo 23.1 LISD satisface el objetivo general de la Recomendación. En este sentido, debemos hacer una distinción:

- 1) En los casos en que el contribuyente tributa en España por obligación personal y en el extranjero por obligación real, la solución prevista en la norma española cumple, en principio, con el objetivo de la Comisión. Se exceptuarían solamente aquellos supuestos en los que se dan dos condiciones: a) que el importe satisfecho en el extranjero sea superior a la cantidad resultante de aplicar el tipo medio del impuesto español a la parte de la base relativa a los bienes situados fuera de España, y b) que en el otro Estado miembro la carga tributaria sea mayor que la española y, a la vez, las cuotas satisfechas en ambos Estados sean superiores a la cuota que hubiera correspondido si el Estado extranjero gravara en exclusiva la totalidad de la sucesión.
- 2) En cambio, el artículo 23.1 LISD no ofrece una solución adecuada cuando el contribuyente tributa en ambos Estados por obligación personal. Pensemos, por ejemplo, en una sucesión en la que en el momento del fallecimiento el causante tenía el domicilio en Dinamarca y los herederos la residencia habitual en España, estando situados la mayoría de bienes de la herencia en territorio español. Puesto que en Dinamarca el punto de conexión personal es el domicilio del difunto¹¹¹, el contribuyente tendría que pagar el impuesto sobre sucesiones por la totalidad de los bienes en ambos países y no podría deducirse en España más que la cantidad resultante de aplicar el tipo medio del impuesto español a la parte de la base relativa a los bienes situados fuera de España.
- 3) Por último, la ley española tampoco resuelve de forma completa los casos en que el contribuyente tributa en España por obligación real y en el extranjero por obligación personal. El problema radica en que el impuesto sobre sucesiones en España se exige a los no residentes cuando la totalidad o parte de los bienes de la herencia están situados en territorio español, con independencia de que sean bienes muebles o inmuebles (art. 7 LISD). Como veremos a continuación, la Recomendación prioriza la imposición por obligación real solo respecto a los bienes inmuebles y bienes muebles integrados en un establecimiento permanente. Para el resto de bienes, se da preferencia al vínculo personal.

¹⁰⁷ Véase el artículo 1.1 de la Recomendación.

¹⁰⁸ Véase el artículo 288, párrafo quinto, TFUE.

¹⁰⁹ Datos extraídos del anexo I de la Comunicación COM(2011) 864.

¹¹⁰ Para comprender esta problemática, véase MELGUIZO GARDE, M., La realización de varias transmisiones lucrativas a un hijo como estrategia de planificación fiscal, comunicación presentada en el XIII Encuentro de Economía Pública, Almería, 2006.

¹¹¹ ERNST & YOUNG, International Estate and Inheritance Tax Guide 2013, p. 69, <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2013-international-estate-and-inheritance-tax-guide/\\$FILE/2013-international-estate-and-inheritance-tax-guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2013-international-estate-and-inheritance-tax-guide/$FILE/2013-international-estate-and-inheritance-tax-guide.pdf)> (fecha de consulta: 31 de julio de 2014).

C) Medidas concretas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones

El método que propone la Comisión Europea para evitar la doble imposición en materia de sucesiones se basa en la aplicación de desgravaciones fiscales, es decir, en que cada Estado miembro prevea la deducción de los impuestos sobre sucesiones satisfechos en otros Estados miembros. Dicha deducción puede llevarse a cabo de tres formas distintas: a) descontando de la cuota el impuesto pagado en el extranjero; b) excluyendo de la base la totalidad o parte de los bienes de la herencia, o c) renunciando a aplicar el impuesto sobre sucesiones (art. 2, letra b).

Partiendo de ello, el artículo 4 de la Recomendación establece un orden de prioridad en la exigencia del impuesto o en las desgravaciones fiscales cuando sobre una misma herencia ejercen varios Estados su poder tributario. Las soluciones que se prevén son las siguientes:

- 1) Respecto de los bienes inmuebles, los Estados miembros deben permitir desgravar los impuestos sobre sucesiones aplicados por el Estado miembro donde se sitúen tales bienes. La misma regla se aplica en el caso de los bienes muebles que integran el patrimonio empresarial de un establecimiento permanente, en cuyo caso tiene preferencia el Estado donde se encuentre el establecimiento permanente.
- 2) En relación con el resto de bienes muebles, prevalece el Estado miembro con el que el causante o el heredero tienen un vínculo personal. Los demás Estados miembros han de abstenerse de aplicar impuestos sobre sucesiones. La adopción de esta medida en España exigiría modificar el punto de conexión de la obligación real, limitándolo a los bienes señalados en el párrafo anterior.
- 3) En caso de que el difunto tenga vínculos personales con un Estado miembro y el heredero con otro, este último deberá aplicar una desgravación fiscal por los impuestos sobre sucesiones satisfechos en el primero. Esta regla responde a que en la mayoría de Estados de la UE el punto de conexión personal se basa en la persona del causante¹¹². En la LISD, por el contrario, lo que determina la sujeción al impuesto sobre sucesiones español es la residencia habitual del causahabiente¹¹³.
- 4) Por último, si una persona mantiene vínculos personales con más de un Estado miembro que exija impuesto sobre sucesiones, las autoridades competentes de los Estados miembros afectados deben determinar mediante mutuo acuerdo¹¹⁴ cuál de ellos debe aplicar la desgravación, atendiendo al vínculo personal más estrecho.

¹¹² MARTÍN BARAHONA, F., "Situación del impuesto sobre sucesiones y donaciones en la Unión Europea y otros países (Suiza, Noruega, EE.UU. y Canadá). Año 2011. Cuadro-resumen.", cit., pp. 4-39.

¹¹³ Véase el artículo 6.1 LISD.

¹¹⁴ A tal efecto, el artículo 6 de la Recomendación prevé un procedimiento de mutuo acuerdo, que también se aplicará en caso de que surja cualquier otro tipo de conflicto entre Estados miembros en relación con la doble imposición, como, por ejemplo, divergencias en la definición de los bienes muebles e inmuebles.

A fin de determinar cuál es el vínculo personal más estrecho de una persona, deben tomarse en consideración las reglas contenidas en el artículo 4.4.1 de la Recomendación:

- 1) En principio, el vínculo personal más estrecho se tiene con el Estado miembro en el que se dispone de un lugar de habitación permanente, de modo que será el otro Estado quien deberá aplicar la desgravación fiscal.
- 2) Si la persona dispone de un lugar de habitación permanente en varios Estados miembros o en un Estado miembro que no aplique impuestos sobre sucesiones, se atenderá al centro de intereses vitales, es decir, al lugar donde se mantienen unas relaciones personales y económicas más estrechas.
- 3) En el caso de que no pueda determinarse el lugar de situación del centro de intereses vitales o este se encuentre en un Estado miembro que no aplique impuestos sobre sucesiones, tomaremos como referencia el criterio de la residencia habitual. Lo mismo sucede en caso de que la persona no disponga de un lugar de habitación permanente en ningún Estado miembro.
- 4) Finalmente, si el individuo tiene residencia habitual en varios Estados miembros con impuestos sobre sucesiones o en ninguno de ellos, se considerará que el vínculo personal más estrecho se tiene con el Estado miembro de la nacionalidad.

Por su parte, en el caso de las personas jurídicas el vínculo personal más estrecho coincide con el Estado miembro en el que se sitúa la sede de dirección efectiva (art. 4.4.2). Esta regla no afecta al impuesto sobre sucesiones español, ya que este solamente se exige a las personas físicas¹¹⁵. Ahora bien, dado que las adquisiciones *mortis causa* por parte de las personas jurídicas tributan en el impuesto sobre sociedades¹¹⁶, podemos sostener que dicho impuesto entra dentro del ámbito de aplicación de la Recomendación, en cuyo caso sí se aplicaría la mencionada regla.

Respecto al calendario de aplicación de las desgravaciones fiscales, el artículo 5 de la Recomendación dispone que los Estados miembros han de permitir a los contribuyentes deducir los impuestos pagados en el extranjero durante un período razonable de tiempo. Como ejemplo, se señalan diez años desde la fecha límite para el pago de los correspondientes impuestos sobre sucesiones, lo que en el caso de España exigiría una modificación del plazo de prescripción, fijado actualmente en 4 años¹¹⁷.

IV. CONCLUSIONES

El 17 de agosto de 2015 empezará a aplicarse el Reglamento (UE) 650/2012. La nueva regulación ofrece un tratamiento uniforme de los conflictos de leyes en materia de sucesiones internacionales. Como aspectos positivos, podemos destacar:

- 1) La consagración, como regla general, del principio de unidad sucesoria, que impedirá que los bienes de la herencia queden regulados por distintos ordenamientos jurídicos, con los problemas que ello conlleva.

¹¹⁵ Véase el artículo 5 LISD.

¹¹⁶ Véase el artículo 3.2 LISD.

¹¹⁷ Véanse los artículos 25.1 LISD y 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

- 2) El establecimiento de la residencia habitual del causante como punto de conexión, siendo el criterio que mejor representa la vinculación del difunto con sus relaciones personales y patrimoniales. Además, en aquellos casos en que el causante presente vínculos manifiestamente más estrechos con un Estado distinto del de su residencia habitual, se aplicará la ley de dicho Estado.
- 3) La posibilidad de elegir la ley aplicable a la sucesión, limitando tal elección a la ley de la nacionalidad del causante. De esta forma, se da protagonismo a la voluntad del fallecido, pero se evitan, al mismo tiempo, posibles fraudes.
- 4) La previsión de todo un conjunto de reglas específicas que toman en consideración las peculiaridades que presentan determinados aspectos de las sucesiones (por ejemplo, la adaptación de los derechos reales o el nombramiento de los administradores de la herencia).

No obstante, el Reglamento también aborda algunas cuestiones que, en mi opinión, merecen una crítica negativa:

- 1) En primer lugar, el modo en que está regulado el reenvío presenta dos inconvenientes: a) no resuelve los supuestos en los que la ley aplicable a la sucesión es la ley de un Estado miembro al que no se le aplica el Reglamento (Dinamarca, Reino Unido e Irlanda), y b) puede producir un fraccionamiento de la herencia cuando resulte aplicable la ley de un tercer Estado que siga un sistema sucesorio territorial o mixto. Quizá hubiese sido más adecuado excluir por completo la aplicación del reenvío, tal y como se preveía en la Propuesta de Reglamento.
- 2) Por otro lado, la obligación de computar las donaciones cuando así lo dispone la ley sucesoria es una cuestión discutible, ya que el donante no puede prever cuál será dicha ley en el momento de su muerte, salvo que la hubiese elegido en vida. Cualquiera de las otras dos alternativas que se propusieron para resolver la cuestión (la aplicación de la ley que resultaría aplicable a la sucesión si falleciese el causante en el momento de realizar la donación o la aplicación cumulativa de ambas leyes) me hubieran parecido más razonables.
- 3) Por último, el hecho de que las disposiciones *mortis causa* tengan su propia norma de conflicto puede conducir a que los bienes de la herencia se rijan por distintas leyes, poniendo en riesgo la unidad de la sucesión.

En relación con el aspecto fiscal de las sucesiones internacionales, las medidas propuestas en la Recomendación resuelven de forma satisfactoria el problema de la doble imposición. Por ello, sería deseable que los distintos Estados miembros incorporaran dichas soluciones en sus respectivos ordenamientos jurídicos, más aún si se tiene en cuenta que los ingresos procedentes de los impuestos sobre sucesiones representan menos del 0,5% del total de los ingresos tributarios de los Estados de la UE¹¹⁸.

Sin embargo, en España de momento no parece que vaya a producirse cambio alguno en este sentido. Si nos fijamos en el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español¹¹⁹, ninguna de las propuestas relativas al im-

puesto sobre sucesiones se refiere a la doble imposición. Es más, ni siquiera aparece mencionada la Recomendación.

BIBLIOGRAFÍA

- AGUILAR BENÍTEZ DE LUGO, M., "La comoriencia en Derecho internacional privado", *Boletín de Información del Ministerio de Justicia*, nº 1713, 1994, pp. 232-254.
- ÁLVAREZ GONZÁLEZ, S., "Las legítimas en el Reglamento sobre sucesiones y testamentos", *Anuario español de derecho internacional privado*, nº 11, 2011, pp. 369-406.
- ÁLVAREZ TORNÉ, M., *La autoridad competente en materia de sucesiones internacionales. El nuevo reglamento de la UE*, Marcial Pons, 2013.
- AZCÁRRAGA MONZONÍS, C., *Sucesiones internacionales. Determinación de la norma aplicable*, Tirant Lo Blanch, 2008.
- BONOMI, A., "Le choix de la loi applicable à la succession dans la proposition de règlement communautaire", *Cursos de Derecho Internacional y Relaciones Internacionales de Vitoria-Gasteiz 2010*, 2011, pp. 241-271.
- CALÒ, E., *Il diritto internazionale privato e dell'Unione Europea nella prassi notarile, consolare e forense*, Giuffrè Editore, 2010.
- CALVO CARAVACA, A. L., "El «Derecho internacional privado multicultural» y el revival de la ley personal", *Diario La Ley*, nº 7847, de 27 de abril de 2012.
- CALVO CARAVACA, A. L. Y CARRASCOSA GONZÁLEZ, J., "Sucesión internacional y reenvío", *Estudios de Deusto*, vol. 55, nº 2, 2007, pp. 59-121.
- CARRASCOSA GONZÁLEZ, J., *El Reglamento Sucesorio Europeo 650/2012 de 4 de julio 2012. Análisis crítico*, Editorial Comares, S. L., 2014.
- CASTELLANOS RUIZ, E., "Reenvío, unidad de la sucesión y armonía internacional de soluciones en el derecho sucesorio", *International Law: Revista Colombiana de derecho internacional*, nº 2, 2003, pp. 211-260.
- CHECA GONZÁLEZ, C., "Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional", *Anuario de la Facultad de Derecho (Universidad de Extremadura)*, nº 5, 1987, pp. 151-169.
- CUESTA DOMÍNGUEZ, J. Y CARMONA MENDOZA, P., "La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer", *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 11, 2012, pp. 59-70.
- ERNST & YOUNG, *International Estate and Inheritance Tax Guide 2013*, <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2013-international-estate-and-inheritance-tax-guide/\\$FILE/2013-international-estate-and-inheritance-tax-guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2013-international-estate-and-inheritance-tax-guide/$FILE/2013-international-estate-and-inheritance-tax-guide.pdf)> (fecha de consulta: 31 de julio de 2014).
- ESPINAR VICENTE, J. M., *La nacionalidad y la extranjería en el sistema jurídico español*, Civitas, 1994.
- FERNÁNDEZ-TRESGUERRES, A., "El futuro Reglamento comunitario sobre las sucesiones por causa de muerte y la empresa familiar", *Actualidad Jurídica (Zona Deoite)*, nº 32, 2009, pp. 46-48.
- GARCÍA CUETO, E., "Alguns apunts sobre la Proposta de Reglament Europeu de Successions i sobre el certificat successori europeu", *La Notaria*, 4/2011 - 1/2012, pp. 127-138.
- GARCÍA DE PABLOS, J. F., *El impuesto sobre sucesiones y donaciones: problemas constitucionales y comunitarios* (tesis doctoral de la Universidad Complutense de Madrid dirigida por HERRERA MOLINA, P. M. y RUIZ GARIJO, M. y defendida en 2009).
- HESS, B., MARIOTTINI, C. y CÁMARA, C., *Regulation (EC) n. 650/2012 of July 2012 on jurisdiction, applicable law, recognition and enforcement of authentic instruments in matters of succession and on the creation of a European Certificate of Succession*, ref.: PE 462.493,

¹¹⁸ COM(2011) 864, p. 6.

¹¹⁹ Disponible en la página web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas: <<http://www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>> (fecha de consulta: 13 de agosto de 2014).

- Dirección General de Políticas Interiores, Departamento Temático C: Derechos de los Ciudadanos y Asuntos Constitucionales, Asuntos jurídicos (Bruselas: Parlamento Europeo), 2012.
- HIDALGO GARCÍA, S., "Las llamadas sucesiones vacantes en el Reglamento (UE) 650/2012 del Parlamento europeo y del Consejo de 4 de julio de 2012", *Revista de Derecho Civil*, vol. 1, nº 2, 2014, pp. 41-72.
- KPMG, *Tax Card 2013. KPMG in Croatia*, <<http://www.kpmg.com/HR/en/Documents/Tax%20Card%202013%20English.pdf>> (fecha de consulta: 11 de agosto de 2014).
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., "Análisis sobre la conveniencia de nuevos enfoques en la confluencia del poder tributario estatal con los impuestos municipales", *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, nº 15, 2011.
- MARTÍN BARAHONA, F., "Situación del impuesto sobre sucesiones y donaciones en la Unión Europea y otros países (Suiza, Noruega, EE.UU. y Canadá). Año 2011. Cuadro-resumen.", *OL, Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, nº 33, 2011, pp. 4-39.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., "Otros tratados internacionales" en VV.AA. (coordinado por CARMONA FERNÁNDEZ, N.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Edición Fiscal CISS, 2008.
- MELGUIZO GARDE, M., *La realización de varias transmisiones lucrativas a un hijo como estrategia de planificación fiscal*, comunicación presentada en el XIII Encuentro de Economía Pública, Almería, 2006.
- MURZEA, C., "The Implementation of an Inheritance Tax in Romanian Legal System", *Legal Practice and International Laws*, WSEAS, 2011, pp. 229-234.
- ORÓ MARTÍNEZ, C., "Orden público internacional y prohibiciones para suceder de la *mudawana*: fundamento y alcance de la excepción de orden público aplicada a la sucesión de un causante marroquí [A propósito de la SAP de Barcelona (Sección 4ª) de 28 de octubre de 2008]", *Dereito: Revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, vol. 18, nº 1, 2009, pp. 287-304.
- ORREGO ACUÑA, J. A., "Acerca de la herencia yacente y de la herencia vacante, en el Derecho chileno y comparado", *Entheos*, 2008, año 6, Facultad de Derecho, pp. 15-54.
- PÉREZ SOLFT, I., "¿Orden Público Internacional Vs Orden Público Interno y Buenas Costumbres?", *IUS: Revista de investigación de la Facultad de Derecho*, nº 4, 2012.
- PINEAU, J., "L'ordre public dans les relations de famille", *Les Cahiers de droit*, vol. 40, nº 2, 1999, pp. 323-344.
- QUINZÁ REDONDO, P. Y CHRISTANDL, G., "Ordenamientos plurilegislativos en el Reglamento (UE) de Sucesiones con especial referencia al ordenamiento jurídico español", *InDret: Revista para el Análisis del Derecho*, nº 3, 2013.
- RIBES RIBES, A., *La interpretación de los convenios para evitar la doble imposición internacional* (tesis doctoral de la Universitat d'Alacant dirigida por SOLER ROCH, M. T. y defendida en 2002).
- RODRÍGUEZ BENOT, A., "El criterio de conexión para determinar la ley personal: un renovado debate en Derecho Internacional Privado", *Cuadernos de derecho transnacional*, vol. 2, nº 1, 2010, pp. 186-202.
- RODRÍGUEZ-URÍA SUÁREZ, I., "La ley aplicable a las sucesiones *mortis causa* en el Reglamento (UE) 650/2012", *InDret: Revista para el Análisis del Derecho*, nº 2, 2013.
- SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A., *La doble imposición internacional en materia de sucesiones y donaciones*, Editorial Comares, 1991.
- UBERTAZZI, B., "Capacidad y estatuto de la persona en el Derecho internacional privado", *Revista española de derecho canónico*, vol. 64, nº 162, 2007, pp. 199-228.
- URIARTE ZULUETA, M., "Los problemas internacionales en el Impuesto sobre las Sucesiones", en MUTUALIDAD BENÉFICA DEL CUERPO DE INSPECTORES TÉCNICOS FISCALES DEL ESTADO, *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero: especialmente dedicada a las relaciones fiscales internacionales*, Editorial de Derecho financiero, 1973.

NOVEDADES EN LA JURISPRUDENCIA CIVIL