



***Residentes Fiscales en
Suiza:
Elementos de
Tributación en España.***



Índice

Principio de la renta universal y Convenio de Doble Imposición.....	3
Tributación de las rentas más frecuentes obtenidas en España en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR).....	4
1. Rentas procedentes de bienes inmuebles.....	4
Inmuebles Arrendados.....	4
Inmuebles urbanos a disposición de sus titulares.....	5
Ingresos procedentes de la transmisión de bienes inmuebles.....	7
2. Intereses.....	8
3. Dividendos.....	9
4. Salarios.....	10
5. Pensiones.....	11
6. Estudiantes.....	11
Formas de presentación del modelo 210.....	12
Presentación telemática por INTERNET.....	12
Presentación en formato papel.....	12
a) Presentación desde España.....	13
b) Presentación desde el extranjero.....	13
Impuesto sobre el Patrimonio.....	15
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....	15



Residentes Fiscales en Suiza: Elementos de Tributación en España

La presente nota tiene por objeto facilitar información sobre la tributación en España de los residentes fiscales en Suiza que obtengan rentas o posean bienes en España.

Principio de la renta universal y Convenio de Doble Imposición

Los residentes fiscales en Suiza, deben tributar en dicho país por su renta universal, es decir, por todos los ingresos que obtengan en cualquier lugar del mundo.

Suiza y España han firmado un Convenio para evitar la doble imposición¹ en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. En algunos supuestos es posible tanto la tributación en el Estado donde se recibe la renta o está situado el patrimonio (España) como en el de residencia (Suiza).

Los residentes fiscales en Suiza, que hayan tributado en España por alguna renta o patrimonio podrán eliminar la doble imposición conforme a lo señalado en:

- el Convenio de doble imposición.
Con carácter general, el residente en Suiza que haya tributado en España por una renta o patrimonio, no pagará impuestos por la misma en Suiza. No obstante, se tendrán en cuenta a la hora de determinar el tipo impositivo aplicable al resto de rentas o patrimonio gravables en Suiza.
- la legislación interna suiza.
Para dividendos y cánones gravados en España, el Convenio establece diferentes posibilidades de desgravación, que Suiza concreta en su normativa interna

1

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Suiza/Suiza.shtml



Tributación de las rentas más frecuentes obtenidas en España en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR)

Las personas físicas que no sean residentes fiscales en España, tendrán la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) si obtienen determinadas rentas en territorio español.

A continuación, se indica, para los tipos de renta más habituales, la tributación conforme al Convenio para evitar la doble imposición hispano-suizo y la normativa interna española.

1. Rentas procedentes de bienes inmuebles

Son bienes inmuebles las casas, pisos, locales de negocios, fincas rústicas, etc.

Los rendimientos obtenidos por un residente en Suiza, de los bienes inmuebles que posea en territorio español, están sujetos a tributación en España por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR).

Cuando un inmueble sea propiedad de un matrimonio o de varias personas, cada una de ellas es un contribuyente independiente, por lo que deberán presentar declaraciones separadas.

- **Inmuebles Arrendados:**

El importe íntegro de la renta obtenida será la base imponible por la que se tributará, sin que sea posible deducirse ningún gasto.

El tipo impositivo a aplicar será del 24%

La declaración se presentará en el Modelo 210, indicando como tipo de renta: 01.

Formas de presentación²:

² La forma de presentación se explica más detalladamente el apartado 7. Formas de presentación del modelo 210 [Pulsar](#)



- en papel, imprimiendo el documento PDF que resulta de cumplimentar el formulario disponible en el portal de internet de la Agencia Tributaria.
- telemática, por Internet, si dispone de certificado electrónico o DNI electrónico.

En el siguiente enlace encontrarán información detallada al respecto:

https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Procedimiento_ayuda/IRNR/Nota_pago_M210_AEAT.pdf

Plazo de presentación de la declaración:

-A ingresar: hasta el día 20 de los meses de abril, julio, octubre y enero, en relación con las rentas cuya fecha de devengo esté comprendida en el trimestre natural anterior.

Domiciliación del pago de la deuda tributaria: en el caso de presentación telemática podrá domiciliarse el pago entre el 1 y el 15 de los meses de abril, julio, octubre y enero.

-Cuota 0: el plazo de presentación será del 1 al 20 de enero del año siguiente al de devengo de las rentas declaradas.

-A devolver: desde el 1 de febrero del año siguiente al de devengo de las rentas declaradas y hasta un plazo de cuatro años desde que se realizó el ingreso de la retención cuya devolución se va a solicitar.

- **Inmuebles urbanos a disposición de sus titulares**

Los contribuyentes no residentes que sean **personas físicas**, titulares de inmuebles urbanos situados en territorio español, utilizados para su uso propio no afectos a actividades económicas, o vacíos, están sometidos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes por la renta imputada correspondiente a esos inmuebles.

Para determinar el importe de dicha renta se toma el valor catastral que consta en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y, se multiplica por el 2% o, en caso de inmuebles cuyo valor catastral haya sido revisado o modificado y haya entrado en vigor en el período



impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores, el 1,1%³.

Se declarará la parte proporcional de dicho importe si no se ha sido propietario del inmueble durante todo el año o si durante algún período de tiempo ha estado arrendado.

Se tributa por la base imponible antes citada, sin deducir ningún tipo de gasto.

Si a la fecha de devengo del impuesto (31 de diciembre) los inmuebles carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular (por ejemplo, si se trata de un inmueble de nueva construcción), se tomará como base de imputación de los mismos el 50% del mayor de los siguientes valores: el precio o valor de adquisición del inmueble, o el valor del inmueble comprobado por la Administración a efectos de otros tributos (por ejemplo, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales). En estos casos, el porcentaje será del 1,1%.

Para determinar el importe a pagar, a la cantidad resultante de lo indicado en los párrafos anteriores se aplica el tipo impositivo del 24 %.

Ejemplo: Valor catastral x 1,1% x 24% = Importe a Pagar

Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna. Tampoco si se trata de terrenos sin construcción o si el inmueble tiene la calificación de rústico.

En los supuestos de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles, la imputación se efectuará al titular del derecho real, prorrateando el valor catastral en función de la duración anual del período de aprovechamiento. Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles carecieran de valor catastral, o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento. No procederá la imputación de renta inmobiliaria a los titulares de derechos de

³ Para conocer la fecha de revisión del valor catastral de un municipio puede consultar el siguiente enlace:
http://www.catastro.minhap.es/esp/ponencia_valores.asp



aprovechamiento por turno de bienes inmuebles cuando su duración no exceda de dos semanas por año.

En el caso de usufructo de un inmueble urbano, será el usufructuario, como titular del derecho real, quién tendrá que tributar por este concepto.

En los supuestos en que la titularidad corresponda a varias personas, la renta correspondiente al bien inmueble o derecho real de disfrute de que se trate, se considerará obtenida por cada una de ellas en proporción a su participación en dicha titularidad.

La declaración se realiza en el Modelo 210⁴, consignando el tipo de renta 02.

Plazo de presentación de la declaración: Hasta el 31 de diciembre del año siguiente al que se declare.

Domiciliación del pago de la deuda tributaria: en caso de presentación telemática, puede domiciliarse el pago desde el día 1 de enero hasta el 23 de diciembre.

- Ingresos procedentes de la transmisión de bienes inmuebles**

En este caso, lo que va a tributar es la ganancia, que viene determinada por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición.

Precio de venta - Gastos Satisfechos por el vendedor - Tributos satisfechos por el vendedor = Valor de Transmisión

Precio de compra o Valor a efectos I. Sucesiones o Donaciones + Inversiones y Mejoras efectuadas + Gastos satisfechos por la compra (excluidos intereses) + Tributos satisfechos por la compra =

⁴ La forma de presentación se explica más detalladamente en el apartado 7. Formas de presentación del modelo 210 [Pulsar](#)



Valor de Adquisición

El tipo impositivo que se aplica es del 19%.

Retención a cuenta: el comprador está obligado a retener, e ingresar en el Tesoro en el plazo de un mes un 3% del precio de venta del bien. Esta retención tiene para el vendedor el carácter de pago a cuenta del impuesto que corresponda por la ganancia derivada de la transmisión.

El adquirente ingresará la retención mediante el modelo 211⁵, en el plazo de un mes a partir de la fecha de transmisión, y entregará al vendedor no residente un ejemplar del modelo 211, a fin de que este último pueda deducir la retención de la cuota tributaria resultante de la declaración de la ganancia. Si la retención es superior a la cuota tributaria, se podrá obtener la devolución del exceso.

La declaración se realiza en el Modelo 210⁶, consignando el tipo de renta 28.

Plazo de presentación de la declaración: 3 meses, una vez transcurrido un mes desde la fecha de la compraventa, es decir, una vez finalizado el plazo que tiene el comprador para ingresar en el Tesoro la cantidad retenida.

Cuando el inmueble sea de titularidad compartida por un matrimonio en el que ambos cónyuges sean no residentes, se podrá realizar una única autoliquidación.

Devolución del exceso retenido: en el caso de pérdidas patrimoniales o en el caso de que la retención practicada sea superior a la cuota íntegra, se tendrá derecho a la devolución del exceso retenido. El procedimiento de devolución se inicia con la presentación del modelo 210.

2. Intereses

Según el Convenio de Doble Imposición suscrito entre Suiza y España, los intereses tributan únicamente en el país de residencia del contribuyente.

⁵ <https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientoini/GF01.shtml>

⁶ La forma de presentación se explica más detalladamente el apartado 7. Formas de presentación del modelo 210 [Pulsar](#)



Para que el pagador no efectúe la retención, es necesario que el no residente acredite ante el pagador su condición de residente fiscal en Suiza.

Formas de acreditar la no residencia:

- Cuentas Corrientes en instituciones financieras y similares: Mediante una declaración del titular de la cuenta con el modelo que aparece en el Anexo de la Orden HAP/2487/2014, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre de 2014)⁷ o con el que facilite el propio banco, o mediante certificación expedida por las autoridades fiscales de Suiza.
- En el resto de los casos mediante un certificado de residencia fiscal emitido por el cantón en el que el residente en Suiza tenga su domicilio, expedido en el modelo R-E1 (900)⁸.

Los contribuyentes **no estarán obligados a presentar la declaración** del IRNR modelo 210 correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención del impuesto, ni respecto de aquellas rentas sujetas a retención, pero exentas en virtud de lo dispuesto en la Ley del impuesto o en un Convenio de doble imposición que resulte aplicable.

No obstante, en el caso de que no se hubiese acreditado el carácter de no residente y el pagador hubiera efectuado la retención se podrá presentar la declaración del IRNR (modelo 210), con código de tipo de renta 06 "intereses exentos", para la obtención de la correspondiente devolución.

El Plazo para presentar el Modelo 210 solicitando la devolución de las cantidades retenidas se inicia el 1 de febrero del año siguiente al que se hubiesen cobrado los intereses y debe presentarse dentro de los cuatro años siguientes a la fecha en la que finalizaba el plazo para ingresar la retención.

3. Dividendos

Según el Convenio de Doble Imposición suscrito entre Suiza y España, los dividendos pueden ser gravados en ambos países.

En este caso se establece una limitación de forma tal que España (dividendos pagados por una empresa española a un residente en Suiza), no puede gravarlos a un tipo superior al 15%.

⁷ <https://www.boe.es/boe/dias/2014/12/31/pdfs/BOE-A-2014-13676.pdf>

⁸

<https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/verrechnungssteuer/verrechnungssteuer/dienstleistungen/quellensteuer/spanien.html>



Para que el pagador efectúe la retención por la cuantía establecida para los no residentes 15%, es necesario que el no residente acredite ante el pagador su condición de residente fiscal en Suiza.

Para acreditar la residencia fiscal en Suiza, se debe entregar a la entidad que paga los dividendos, un certificado emitido por el cantón en el que el residente en Suiza tenga su domicilio, emitido en el modelo R-E1 (900)⁹.

Los contribuyentes no estarán obligados a presentar la declaración del IRNR modelo 210 correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención del impuesto.

No obstante, en el caso de que no se hubiese acreditado el carácter de no residente y el pagador hubiera efectuado la retención al tipo del 19% se podrá presentar la declaración del IRNR (modelo 210), con código de tipo de renta 04, para la obtención de la correspondiente devolución.

El Plazo para presentar el Modelo 210 solicitando la devolución, de las cantidades retenidas en exceso, se inicia el 1 de febrero del año siguiente al que se hubiesen cobrado los intereses y debe presentarse dentro de los cuatro años siguientes a la fecha en la que finalizaba el plazo para ingresar la retención.

4. Salarios

Los salarios cobrados por un residente fiscal en Suiza por el trabajo que desempeña en España pueden ser gravados por ambos Estados.

En este caso entrarían en juego las normas para evitar la doble imposición, previstas en el Convenio suscrito entre Suiza y España.

Los rendimientos del trabajo solamente serán gravados por Suiza si se cumplen las tres condiciones siguientes:

- Que el trabajador permanezca durante menos de 183 días durante el año natural en España
- Que las remuneraciones se paguen por o en nombre de una persona o entidad que no sea residente en España
- Que las retribuciones no se soporten por un establecimiento permanente o una base fija que el pagador tenga en España.

9

<https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/verrechnungssteuer/verrechnungssteuer/dienstleistungen/quellensteuer/spanien.html>



Salvo que se den las tres circunstancias mencionadas anteriormente, los salarios cobrados por el trabajo desarrollado en España, por un residente fiscal en Suiza, tributarán en España por el IRNR.

La base imponible serán los ingresos íntegros y el tipo impositivo aplicable será el general del 24%.

Supuestos Especiales:

- Salarios de trabajadores, residentes en Suiza, que presten sus servicios en España en función de un contrato de duración determinada para trabajadores extranjeros de temporada: el 2%
- Salarios de trabajadores residentes en Suiza que desempeñen su trabajo en las misiones diplomáticas o consulares de España: el 8%, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales.

Los contribuyentes no estarán obligados a presentar la declaración del IRNR modelo 210 correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención del impuesto ni respecto de aquellas rentas sujetas a retención, pero exentas en virtud de lo dispuesto en la Ley del impuesto o en un Convenio de doble imposición que resulte aplicable.

5. Pensiones

Las pensiones cobradas por un residente en Suiza, tributarán en dicho país.

No obstante, la pensión tributará en España por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes si se dan **las dos** condiciones siguientes:

- Que el perceptor de la pensión tenga la nacionalidad española.
- Que se trate de pensiones pagadas como consecuencia de que la persona hubiera trabajado como funcionario o contratado laboral del Estado Español, de alguna Comunidad Autónoma o Entidad Local o de una entidad de derecho público española.

Los contribuyentes no estarán obligados a presentar la declaración del IRNR modelo 210 correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención del impuesto ni respecto de aquellas rentas sujetas a retención, pero exentas en virtud de lo dispuesto en la Ley del impuesto o en un Convenio de doble imposición que resulte aplicable.



La base imponible serán los ingresos íntegros, y la cantidad a pagar será la que resulte de aplicar a los ingresos anuales la siguiente tabla.

Importe anual pensión hasta – Euros	Cuota – Euros	Resto pensión hasta – Euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	12.000	8
12.000	960	6.700	30
18.700	2.970	En adelante	40

6. Estudiantes

No se someterán a imposición en España las cantidades que reciban para sufragar sus gastos de mantenimiento, estudios o formación los estudiantes que habiendo sido residentes en Suiza se trasladen a España con el fin de proseguir sus estudios o completar su formación, siempre que procedan de fuentes de fuera de España. Si la fuente es española, pueden someterse a imposición en España, aplicando la normativa interna española (IRPF o IRNR, según la residencia fiscal del estudiante)

Formas de presentación del modelo 210¹⁰

La presentación puede hacerse de forma telemática por internet, o en formato papel.

Presentación telemática por INTERNET

La presentación puede hacerse de forma telemática por internet, con un certificado de firma electrónica admitido por la Agencia Tributaria. Para ello, deberá cumplimentar y transmitir unos formularios (Modelo 210) disponibles en la sede electrónica de la Agencia Tributaria:

Si la autoliquidación es con resultado a ingresar deberá, bien domiciliar el ingreso, en los casos en que existe esta opción, o bien, con carácter previo a transmitir la autoliquidación, establecer comunicación con una entidad bancaria colaboradora en la gestión recaudatoria, por vía telemática o acudiendo a sus oficinas, para efectuar el ingreso y obtener un NRC

¹⁰

https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Procedimiento_ayuda/IRNR/Nota_pago_M210_AEAT.pdf



(Número de Referencia Completo), que deberá consignar también al transmitir la autoliquidación.

Autoliquidaciones 210 a ingresar, con domiciliación del ingreso en una cuenta bancaria: Con la excepción de las autoliquidaciones correspondientes a rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles, en caso de presentación telemática, puede ser domiciliado el pago de las deudas resultantes de las autoliquidaciones 210, en los siguientes plazos:

- En general: desde el día 1 al 15 de abril, julio, octubre o enero
- En el caso de rentas imputadas de inmuebles urbanos, tipo de renta 02: desde el día 1 de enero hasta el 23 de diciembre.

Presentación en formato papel

Se puede presentar la autoliquidación en formato papel, generado al imprimir el formulario previamente cumplimentado en el portal de internet de la Agencia Tributaria.

Se obtendrá un ejemplar del modelo de autoliquidación, que no será preciso presentar, así como los ejemplares del documento de ingreso/devolución. Será el ejemplar para la entidad colaboradora/Administración del documento de ingreso/devolución el que se utilice para llevar a cabo la presentación, junto con la documentación correspondiente.

a) Presentación desde España

En función del resultado de la autoliquidación, el documento de ingreso/devolución y la documentación que proceda adjuntar, se presentarán en los siguientes lugares:

- Autoliquidación con resultado **a ingresar**: La presentación e ingreso se realizarán en cualquier Entidad Colaboradora en la gestión recaudatoria (Banco, Caja de ahorros o Cooperativa de crédito) sita en territorio español.
- Autoliquidación **a devolver o de cuota cero**: La presentación se realizará, personalmente o por correo certificado, en la Delegación de la Agencia Tributaria competente, o Administraciones dependientes de la misma, o en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o en las Unidades de Gestión de Grandes Empresas correspondientes, en



cuanto a las realizadas por obligados tributarios adscritos a las mismas.

Si realiza la autoliquidación el contribuyente y para ello se le hubiese asignado un código identificativo al cumplimentar el formulario en el portal de internet de la Agencia Tributaria y, además, no conste en la autoliquidación un representante o un domicilio a efectos de notificaciones en territorio español, se presentará, personalmente o por correo certificado, en la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (Agencia Tributaria. Departamento de Gestión Tributaria. Oficina Nacional de Gestión Tributaria. IRNR modelo 210. C/ Lérida 32-34 [Registro General]; 28020-Madrid).

b) Presentación desde el extranjero

Dependiendo del resultado de la autoliquidación, podrá efectuarse la presentación desde el extranjero tal como se indica a continuación:

Autoliquidaciones modelo 210, a devolver o cuota cero.

La presentación se podrá realizar mediante el envío por correo certificado del documento de ingreso/devolución generado al cumplimentar el formulario en el portal de internet de la Agencia Tributaria, así como de la documentación que proceda, en un sobre ordinario, dirigido a la Delegación o Unidad competente.

Se considera Delegación o Unidad competente:

- Tratándose de rendimientos inmobiliarios, rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos, o rentas derivadas de la transmisión de bienes inmuebles: la correspondiente al lugar de situación del inmueble.
- En los restantes casos, si la autoliquidación la realiza el propio contribuyente: la Delegación del domicilio fiscal de su representante. En ausencia de representante:
 - 1º) Tratándose de rendimientos: la correspondiente al domicilio fiscal del pagador.
 - 2º) Tratándose de ganancias patrimoniales, si están sometidas a retención, la correspondiente al domicilio fiscal del obligado a retener; si no lo están, la que corresponda al domicilio fiscal del depositario o gestor de los bienes o derechos o, en su defecto, la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Madrid.



- Si se trata de una autoliquidación realizada por un contribuyente al que se le hubiese asignado un código identificativo al cumplimentar el formulario y, además, no conste en la autoliquidación un representante o un domicilio a efectos de notificaciones en territorio español, el sobre se dirigirá a la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (Agencia Tributaria. Departamento de Gestión Tributaria. Oficina Nacional de Gestión Tributaria. IRNR modelo 210; C/ Lérida 32-34 [Registro General] 28020-Madrid).

Autoliquidaciones modelo 210, a ingresar (realizadas sin certificado electrónico)

En el portal de Internet de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se accederá al formulario ajustado al modelo 210, cumplimentándose a continuación el contenido que corresponda y procediéndose a imprimir dicho formulario y su documento de ingreso con su número de justificante.

A continuación, se realizará el pago de la deuda tributaria resultante de la autoliquidación mediante una transferencia bancaria, en euros, por el importe de dicha deuda, desde una entidad financiera en el extranjero.

Los datos para realizar la transferencia se indicarán al confeccionar la declaración en la página web de la Agencia Tributaria.

La documentación que, en su caso, proceda adjuntar se enviará, junto con el ejemplar para la entidad colaboradora/Administración del documento de ingreso/devolución, en un sobre ordinario dirigido a la Oficina Nacional de Gestión Tributaria. En dicho sobre se hará constar el número de modelo de autoliquidación (modelo 210), así como la denominación y dirección de dicho órgano (Agencia Tributaria. Departamento de Gestión Tributaria. Oficina Nacional de Gestión Tributaria. IRNR modelo 210; C/ Lérida 32-34 [Registro General] 28020-Madrid)

Impuesto sobre el Patrimonio

De acuerdo con lo dispuesto en el Convenio para evitar la doble imposición hispano suizo, los bienes inmuebles situados en territorio español, que sean titularidad de un no residente pueden someterse a imposición en España. Todos los demás elementos patrimoniales sólo pueden someterse a tributación en Suiza.



Obligación de declarar: Están obligados a declarar los sujetos pasivos cuya cuota resulte a ingresar¹¹. También están obligados aquellos cuyo valor de bienes y derechos resulte superior a 2.000.000 de euros, aun cuando la cuota resultara negativa.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no está incluido en el Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre España y Suiza, lo cual puede dar lugar a que en determinados casos haya que tributar en ambos países por el mismo supuesto.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es, en España, un impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas quienes tienen competencia para establecer reducciones de la base imponible, tarifas, bonificaciones y deducciones de la cuota, etc. Esto provoca que pueda haber diferencias importantes de tributación en las distintas Comunidades Autónomas y también con aquellos supuestos en los que se debe aplicar la normativa estatal (que no contempla tantas bonificaciones ni deducciones).

En principio, cuando en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones intervenía una persona residente fiscal en Suiza, ya fuera como causante (persona fallecida) o heredero, como donante o donatario (persona que recibe los bienes) la normativa a aplicar era la Estatal.

Sin embargo, tras una jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo¹², el criterio de la Administración Tributaria ha cambiado y se aplica la normativa de la Comunidad Autónoma que corresponda. Este criterio ha quedado reflejado en la Consulta Vinculante V1517-19 de la Dirección General de Tributos.

En el caso del Impuesto sobre Sucesiones la normativa a aplicar sería la de la Comunidad Autónoma que se indica en el siguiente cuadro.

Fallecido	Heredero	Bienes	Normativa Aplicable
Residente en España	Residente en Suiza	Situados en España	Comunidad Autónoma del Causante
Residente en	Residente en	Situados fuera de	Comunidad

¹¹ La base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en 700.000 euros.

¹² Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo 242/20018 de 13 de febrero, 492/2018 de 22 de marzo y 343/2019 de 14 de marzo



España	España	España	Autónoma del Causante
Residente en Suiza	Residente en España	Situados fuera de España	Comunidad Autónoma del Heredero
Residente en Suiza	Residente en España	Situados en España	Comunidad Autónoma donde esté el mayor valor de los bienes
Residente en Suiza	Residente en Suiza	Situados en España	Comunidad Autónoma donde esté el mayor valor de los bienes

En el caso de donaciones de bienes inmuebles la normativa a aplicar sería la siguiente:

Donatario (Receptor)	Bienes Inmuebles	Normativa Aplicable
Residente en España	Situados en España	Comunidad Autónoma donde estén los Inmuebles
Residente en España	Situados fuera de España	Comunidad Autónoma del Donatario
Residente fuera de España	Situados en España	Comunidad Autónoma donde estén los Inmuebles

En el caso de donaciones de bienes muebles la normativa a aplicar sería la siguiente:

Donatario (Receptor)	Bienes Muebles	Normativa Aplicable
Residente en España	Situados en España	Comunidad Autónoma del Donatario
Residente en España	Situados fuera de España	Comunidad Autónoma del Donatario
Residente fuera de España	Situados en España	Comunidad Autónoma donde hayan estado los bienes un mayor número de días en los últimos 5 años.

Cuando el heredero o donatario sea residente fiscal en España deberá tributar por obligación personal por todos los bienes que reciba y en caso, de haber recibido bienes situados en Suiza, si ha tributado por ellos podrá deducirse la menor de las dos cantidades siguientes:

- La pagada por dichos bienes en Suiza.



- La que tendría que tributar en España por dichos bienes.

Cuando el heredero o donatario sea residente fiscal en Suiza deberá tributar en Suiza, por obligación personal por todos los bienes que reciba y en caso, de haber recibido bienes situados en España y tributado por los mismos en nuestro país, podrá, si procede, aplicarse los mecanismos para evitar la doble imposición internacional que establezca la normativa de su cantón.
