

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069464

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de febrero de 2018

Vocalía 9.^a

R.G. 987/2016

SUMARIO:

CC.AA. Comunidad Valenciana. Tributos cedidos. ISD. Adquisiciones mortis causa. Bonificaciones en la cuota tributaria. Parentesco. Condicionamiento de la bonificación a la residencia del sujeto pasivo en la comunidad autónoma. La competencia para la gestión y liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones corresponde al Estado; no obstante, los contribuyentes tienen derecho a la aplicación de la normativa aprobada por la Comunidad Autónoma donde se encontraban los bienes inmuebles situados en España. En este caso, la normativa aprobada por la Comunidad Autónoma Valenciana, que estaba vigente en el momento del devengo, tanto para la aplicación de las reducciones como de las bonificaciones, exigía que el donatario tuviese su residencia habitual en la Comunidad Valenciana a la fecha del devengo. Considerando que el sujeto pasivo no era residente en la Comunidad Valenciana en el momento del devengo, no le eran aplicables las reducciones y bonificaciones autonómicas. Ahora bien, en cuanto a la aplicación de la bonificación del 99% de la cuota tributaria para determinados parientes, el Tribunal Central declara improcedente en virtud de STC n.º 60/2015, de 18 de marzo de 2015 (NFJ057929), excluir a los parientes del causante pertenecientes a los grupos I y II del art. 20.2.a) de la Ley 29/1987 (Ley ISD) por no tener su residencia habitual en la Comunidad Valenciana. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 6, 7 y 20.

RD 1629/1991 (Rgto. ISD), arts. 17 y 70.

Ley 22/2009 (Sistema de financiación de las CC.AA.), art. 32.

Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana (Regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos), arts. 10.bis, 11 y 12.bis.

Ley 10/2006 de la Comunidad Valenciana (Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat), art. 16.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en la reclamación económico administrativa que en única instancia pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, interpuesta por D^a **Vx...**, en nombre y representación de **D. Fx...** con domicilio a efectos de notificaciones en ..., ..., contra acuerdo desestimatorio de rectificación de autoliquidación dictado por la Oficina Nacional de gestión Tributaria, en relación al Impuesto sobre Donaciones de No residentes.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 5 de marzo de 2013 D^a **Vx...** otorgó ante el Notario del Ilustre Colegio de Valencia D. **Sx...** escritura de donación, por la que donaba a su hijo **D. Fx...**, residente fiscal en Italia, bienes descritos en la parte dispositiva de la referida escritura por valor de 455.500 euros.

Segundo.

Con fecha 21 de marzo de 2013 el interesado presentó ante la Oficina Nacional de Gestión Tributaria autoliquidación (modelo 651) del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado con ocasión de la donación

recibida. A tal efecto, el interesado señaló una base imponible de 455.500 euros y una cantidad a ingresar de 97.530,01 euros.

Tercero.-

Posteriormente, el día 28 de marzo de 2015 el interesado presentó ante la Oficina Nacional escrito de rectificación de la autoliquidación presentada al no haber aplicado las reducciones y bonificaciones por razón de parentesco que ofrecía la normativa de la Comunidad Autónoma valenciana que conforme a la Sentencia dictada el 3 de septiembre de 2014 por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea hubieran resultado aplicables.

Cuarto.-

Con fecha 8 de enero de 2016 la Oficina Nacional de Gestión Tributaria dictó acuerdo de rectificación de autoliquidación desestimando las pretensiones del interesado, al entender que *“No procede aplicar la reducción por parentesco prevista en la normativa autonómica al no tener el donatario residencia habitual en la Comunidad Valenciana, a la fecha de devengo del impuesto, pues es residente en Italia (Art.10 bis.1º de la Ley 13/1997, redacción actual dada por el Art.3 Decreto-ley 4/2013, medida introducida por Art.32 de la Ley 14/2005, vigor 2006).”* Dicho acuerdo fue notificado al interesado el día 15 del mismo mes y año.

Quinto.-

Con fecha 9 de febrero de 2016 el interesado promovió la presente reclamación económico administrativa contra la desestimación de la solicitud de rectificación de autoliquidación presentada. En el escrito de interposición alegó que la regulación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en España es discriminatoria con los no residentes fiscales en España, y contraria por tanto al Derecho Europeo, solicitando la aplicación de la Sentencia del 3 de septiembre de 2014 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.-

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación económico administrativa en única instancia en el que la cuestión planteada consiste en determinar si procede o no la rectificación de la autoliquidación presentada.

Segundo.-

Dispone el artículo 6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre que *“A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el Impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado”,* añadiendo el artículo 7 que *“A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el Impuesto por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella”.*

Ambos preceptos establecen por tanto la regla general de sujeción por ambas modalidades (obligación personal y real), estableciéndose como puntos de conexión en función de la residencia, la primera, y por la situación de los bienes o por el lugar de ejercicio de los derechos, en el caso de obligación real.

Tercero.-

Así, el concepto de residencia habitual se determina de acuerdo con los criterios establecidos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a la que se remiten los artículos 6 de la Ley 29/1987 y 17 del Real Decreto 1629/1991.

Atendiendo a la documentación obrante en el expediente se comprueba que el donatario, D. Fx... era **residente en Italia** en el momento del devengo (5 de marzo de 2013).

De conformidad con lo establecido en el artículo 70.1 del Real Decreto 1629/1991, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el artículo 32 de la Ley 22/2009, 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; las competencias en relación con la gestión y liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones corresponden, en este caso, a esta Oficina Nacional de Gestión Tributaria.

En efecto, el caso que nos ocupa se encuentra afectado por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, en el asunto C-127/12, ya que en el presente expediente nos encontramos ante un sujeto pasivo residente en Italia, país que forma parte de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo.

Al respecto, es preciso considerar lo establecido en la *Disposición Adicional Segunda. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado* de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, introducida por la Disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que en su **punto Uno.1 c)**, dispone: **En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito "inter vivos", los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.**

Así pues, en virtud de lo anterior, debe concluirse que la competencia para la gestión y liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones corresponde al Estado; no obstante, los contribuyentes tienen derecho a la aplicación de la normativa aprobada por la Comunidad Autónoma donde se encontraban los bienes inmuebles situados en España. En este caso, la normativa aprobada por la Comunidad Autónoma Valenciana, que estaba vigente en el momento del devengo (año 2011). Los artículos 10 bis, 11 y 12 bis de la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana, en su redacción vigente a fecha de devengo, establecían las reducciones, la tarifa y las bonificaciones aplicables a las adquisiciones intervivos. Tanto para la aplicación de las reducciones como de las bonificaciones, **la normativa autonómica exigía que el donatario tuviese su residencia habitual en la Comunidad Valenciana a la fecha del devengo.**

Considerando que el sujeto pasivo no era residente en la Comunidad Valenciana en el momento del devengo, no le eran aplicables las reducciones y bonificaciones autonómicas. En cuanto a la aplicación de la bonificación del 99% de la cuota tributaria para determinados parientes, el artículo 12 bis de Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, en la redacción vigente a la fecha del devengo, disponía: *"Gozarán de una bonificación del 99 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:*

a) Las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes a los Grupos I y II del Art. 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto."

En relación con la indicada norma, **la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 18 de marzo de 2015** (BOE núm. 98, de 24 de abril de 2015) ha declarado la inconstitucionalidad y nulidad de los términos *"que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana"* contenidos en el Art. 12 bis a) de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, en la redacción dada por el Art. 16 de la Ley de la Comunidad Valenciana 10/2006, de 26 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat, concretamente en sus fundamentos de derecho quinto y sexto se dispone:

<<Es importante tener presente que ningún óbice existe desde el punto de vista constitucional para la utilización de la residencia como un elemento diferenciador entre contribuyentes, siempre y cuando, claro está, la diferencia de trato responda a un fin constitucionalmente legítimo y, por tanto, no se convierta la residencia, por sí

sola, en la razón del trato diferente. Una vez hecha esta precisión hay que añadir, a renglón seguido, que es evidente que la situación de un heredero (descendiente) que reside en la Comunidad Valenciana respecto de la de otro heredero (también descendiente) que no reside en la Comunidad Valenciana, con relación a una misma herencia y causante (con residencia fiscal al momento del fallecimiento en la Comunidad Valenciana), en orden al pago del impuesto sobre sucesiones que para uno y otro se devenga, es objetivamente comparable. Y siendo objetivamente comparable una y otra situación, la norma legal cuestionada les dispensa un trato desigual, lo que nos obliga, como siguiente paso, a verificar si existe una finalidad objetiva y razonable que lo legitime. [...]

Conforme a lo que antecede, aun aceptando que las razones esgrimidas por las normas citadas puedan servir para justificar la introducción del privilegio tributario (la bonificación en cuota) y, por tanto, la adopción de la medida, no es posible admitir, sin embargo, como con corrección señala el órgano judicial promotor de la cuestión, que sean válidas para legitimar la diferencia de trato que introduce. Si la razón de la medida es la realización de una política social de apoyo a la familia directa del causante, en principio, el mismo apoyo merece recibir cualquier miembro integrante de esa "familia directa" a la que se dirige la norma legal, tanto más si lo que se pretende es salvar la neutralidad del impuesto en las herencias directas de padres a hijos, entre cónyuges, o de hijos a padres, evitando la tributación del patrimonio familiar. A falta de fundamento justificativo en las normas autonómicas, no se alcanza a comprender razón alguna de política social, en general, o de protección de la familia directa, en particular, que pueda legitimar la aplicación dispar de la bonificación entre hermanos, herederos de un mismo padre y, por tanto, causahabientes de una misma herencia.

Como señala el órgano judicial que promueve la presente cuestión, no estamos ante un supuesto en el que la diferencia de trato venga dada por una pluralidad de normas fruto de la propia diversidad territorial en que se configura la nación española, sino ante un supuesto en el que la diferencia se consagra en una única norma, acudiendo para ello a la residencia o no en el territorio de la Comunidad Autónoma. Si bien las desigualdades de naturaleza tributaria producidas por la existencia de diferentes poderes tributarios (estatal, autonómico y local) se justifican, en principio, no sólo de forma objetiva sino también razonable, siempre que sus consecuencias sean proporcionales, en la propia diversidad territorial, al convertirse el territorio en un elemento diferenciador de situaciones idénticas (por ejemplo, SSTC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 2; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 7, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26), en el caso que no ocupa y, como señala el órgano judicial, el territorio ha dejado de ser un elemento de diferenciación de situaciones objetivamente comparables, para convertirse en un elemento de discriminación, pues con la diferencia se ha pretendido exclusivamente "favorecer a sus residentes", tratándose así a una misma categoría de contribuyentes de forma diferente por el sólo hecho de su distinta residencia.

En suma, al carecer de cualquier justificación legitimadora el recurso a la residencia como elemento de diferenciación, no sólo se vulnera el principio de igualdad (Art. 14 CE EDL 1978/3879), sino que, como con acierto señala el Fiscal General del Estado, se ha utilizado un criterio de reparto de las cargas públicas carente de una justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo (Art. 31.1 CE). [...]

SEXTO.- En suma, el desarrollo argumental hasta aquí seguido conduce directamente a la estimación de la cuestión de inconstitucionalidad y a declarar la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de los términos "que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana" contenidos en el Art. 12 bis a) de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos, en la redacción dada por el Art. 16 de la Ley de la Comunidad Valenciana 10/2006, de 26 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat, en la medida en que vienen aquellos a excluir la bonificación en la cuota tributaria que prevé para las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes a los grupos I y II del artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que no tengan su residencia habitual en la Comunidad Valenciana a la fecha del devengo del impuesto.

Finalmente, en lo que atañe al alcance en el tiempo de nuestro pronunciamiento, hemos de seguir la doctrina recogida, entre otras, en las SSTC 54/2002, de 27 de febrero, FJ 9, y 365/2006, de 21 de diciembre, FJ 8, o 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 7. En ellas hemos declarado que "en supuestos como el que ahora nos ocupa y atendiendo a la pluralidad de valores constitucionales que concurren debemos traer a colación... el principio de seguridad jurídica (Art. 9.3 CE), al que responde la previsión contenida en el Art. 40.1 LOTC, según el cual las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes "no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada" en los que se haya hecho aplicación de las leyes inconstitucionales. Ahora bien, la modulación del alcance de nuestra declaración de inconstitucionalidad no se limita a preservar la cosa juzgada. Más

allá de ese mínimo impuesto por el Art. 40.1 LOTC debemos declarar que el principio constitucional de seguridad jurídica (Art. 9.3 CE) también reclama que -en el asunto que nos ocupa- esta declaración de inconstitucionalidad sólo sea eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme... El principio de seguridad jurídica (Art. 9.3 CE) reclama la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas; no sólo las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también las situaciones administrativas firmes".>>

Si bien en la sentencia parcialmente transcrita el Tribunal Constitucional resuelve una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Supremo que tiene su origen en una liquidación del Impuesto sobre Sucesiones, por lo que es explicable que no se haga mención alguna a lo dispuesto en el epígrafe c) del mismo artículo 12 bis, relativo a los beneficios aplicables a las donaciones, sin embargo, a juicio de este Tribunal Económico-Administrativo Central, cabe extender a casos como el presente, que tienen su origen en una donación, la doctrina establecida en dicha sentencia, por las siguientes razones: a) por resultar común a los beneficios fiscales de sucesiones y donaciones regulados en la normativa autonómica la exigencia de "residencia habitual en la Comunidad Valenciana", como se deduce de la lectura y comparación de los epígrafes a) y c) del artículo 12 bis de la Ley 13/1997, ya reproducido, y b) por considerar de plena aplicación a las donaciones los motivos y argumentos expresados en los Fundamentos de Derecho de la sentencia para declarar la nulidad de los términos "que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana" contenidos en el epígrafe a) del mencionado art. 12 bis.

De acuerdo con lo anterior este Tribunal Central declara improcedente excluir la bonificación del 99% de la cuota íntegra a los parientes del causante pertenecientes a los grupos I y II del artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por no tener su residencia habitual en la Comunidad valenciana, procediendo estimar la presente reclamación.

Por todo lo expuesto,

ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, como resolución a la reclamación económico administrativa interpuesta,

ACUERDA:

ESTIMARLA.

Fuente: sitio Internet del Ministerio de Economía y Hacienda.