

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ071673

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de octubre de 2018

Vocalía 9.^a

R.G. 8581/2012

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones inter vivos. Otras cuestiones. Bonificación prevista para las donaciones en la normativa autonómica de la Comunidad Valenciana. Inconstitucionalidad del requisito de exigencia de residencia habitual. Si bien el Tribunal Constitucional resuelve una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Supremo que tiene su origen en una liquidación del Impuesto sobre Sucesiones, sin embargo, a juicio del Tribunal 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:

-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 art. 12.bis de la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana (Tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos).

-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.

En conclusión, se considera que cabe extender la doctrina establecida en la sentencia del Tribunal Constitucional a las reducciones en materia de transmisiones «*inter vivos*» reguladas en el art. 10.bis de la mencionada Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana (Tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos), precepto que requiere para la aplicación de dichas reducciones «que el donatario tenga su residencia habitual en la Comunidad Valenciana a la fecha del devengo». **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana (Tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos), arts. 10 y 12.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso de ejecución que pende ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, interpuesta por D. **Bx...** en nombre y representación de D^a **CWx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ... (Alicante), ..., contra acuerdo de liquidación dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria en relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por importe de 22.031,60 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El 6 de marzo de 2008 D. **HWx...** de nacionalidad alemana y residente en España, en el término municipal de ... (Alicante), otorgó ante el Notario de Valencia D. **Lx...**, escritura de donación, por la que donaba a su esposa D^a **EWx...**, nacida **Nx...**, el usufructo y a su hija D^a **CKx...**, nacida **Wx...**, la nuda propiedad de una parcela de tierra de secano de 677m², sita en la partida de ..., término municipal de ... (Alicante), identificada con el número ... de la urbanización ... y valorada en 35.000 euros.

Segundo.

El 11 de abril de 2008 la hoy recurrente presentó ante la Oficina Liquidadora de Calpe de la Consellería D'Economia, Hisenda I Administració Pública de la Generalitat Valenciana, autoliquidación (modelo 651) del

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado, con ocasión de la donación de la nuda propiedad de la referida parcela. A tal efecto, declaró un valor de bienes y derechos adquiridos por la donataria de 54.400 euros e ingresó 5.536,75 euros.

Tercero.

Con fecha 20 de octubre de 2011 la Oficina Liquidadora de Calpe requirió a la hoy recurrente para que en plazo de quince días justificase *“su residencia en la Comunidad valenciana en la fecha de la donación.”* Dicho requerimiento fue notificado al representante de la interesada el 12 de noviembre de 2011.

El 5 de diciembre de 2011 la obligada tributaria, a través de su representante dirigió escrito a la Oficina Liquidadora en el que textualmente señalaba que *“no existen documentos que permitan justificar dicha residencia.”*

En respuesta al anterior escrito, el 14 de diciembre de 2011 la Oficina liquidadora dirigió un nuevo requerimiento a la interesada, instándola a justificar *“su residencia en España, a los efectos de determinar si la competencia territorial tributaria es de esta oficina o de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria en Madrid.”*

El 9 de enero de 2012 la hoy recurrente presentó nuevo escrito ante la Oficina Liquidadora, señalando que *“no existen documentos que permitan justificar dicha residencia.”*

Cuarto.

Finalmente, el 23 de enero de 2012 la Consellería D'Economía, Hisenda I Administració Pública dictó acuerdo de remisión del presente expediente a la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, en virtud del Artículo 24 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulaban las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, relativo al alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Quinto.

El 21 de junio de 2012 la Oficina Nacional de Gestión tributaria giró a la interesada propuesta de liquidación provisional, en base al valor comprobado por la Administración de la finca transmitida. A tal efecto, la Oficina Nacional señaló un valor de la nuda propiedad adquirida por la hoy recurrente de 170.643,88 euros y una cantidad a ingresar de 24.510,15 euros, una vez deducido lo ya ingresado e incluido recargo por presentación fuera de plazo. Dicha propuesta fue notificada el 2 de julio de 2012.

En el momento procedimental oportuno, la interesada presentó escrito, en el que en síntesis, alegaba; en primer lugar, prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado; en segundo lugar, no estaba de acuerdo con la valoración realizada por la Administración y consideraba que la cifra de 170.643,88 euros *“se la había sacado de la manga”*; en tercer lugar, la interesada solicitaba la aplicación de la reducción y de la bonificación prevista para las donaciones de bienes inmuebles en la Comunidad Valencia; y en último lugar, la interesada considera que la aplicación del artículo 29 de la Ley 58/2003, General Tributaria, no procede, puesto que la autoliquidación se produjo dentro del plazo que concede el legislador.

El 12 de septiembre de 2012 la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, teniendo en cuenta la alegación realizada por la recurrente en relación a la no procedencia del recargo por presentación fuera de plazo, dictó acuerdo de liquidación, el cual confirmaba en todos los demás extremos la propuesta, resultando la cantidad a ingresar de 22.031,60 euros. Dicho acuerdo fue notificado a la interesada el 25 de septiembre de 2012.

Sexto.

Con fecha 25 de octubre de 2012 la interesada, disconforme con el anterior acuerdo de liquidación, promovió reclamación económico administrativa. En el escrito de interposición, volvió reiterar las alegaciones ya vertidas en la instancia anterior acerca de la posible prescripción del derecho de la Administración, puesto que en opinión de la recurrente la autoliquidación presentada ante la Administración Tributaria de la Comunidad Valencia, al no ser ésta la competente, no interrumpía el plazo de prescripción, por ello, cuando la Oficina Nacional giró la propuesta de liquidación el 21 de junio de 2012, ya había transcurrido los cuatro años que señala el legislador en

el artículo 66 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Igualmente, la interesada muestra de nuevo su rechazo a la valoración realizada por la Oficina Nacional. Asimismo, solicita la aplicación de la reducción y de la bonificación prevista para las donaciones de los inmuebles sitos en la Comunidad Autónoma de Valencia, pues de lo contrario se produciría un trato fiscal diferenciado a las sucesiones y donaciones con causahabientes y donatarios residente y los no residentes, lo que provocaría una vulneración de los principios inspiradores de la Unión Europea.

Septimo.

Con fecha de 13/11/2014 se dictó resolución estimatoria por este Tribunal Central declarando ser de aplicación la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, procediendo anular la liquidación dictándose, en su caso, por la Oficina Nacional nueva liquidación en la que se evite la discriminación de conformidad con la doctrina jurisprudencial expuesta.

En ejecución de fallo de este Tribunal Central la Oficina Nacional dictó en fecha de 14 de julio de 2015 nueva liquidación mediante aplicación de la normativa autonómica valenciana, si bien al resultar superior (22.304,63 euros) a la anteriormente practicada (22.031,60 euros), confirmó la cuota anterior.

En cuanto a la aplicación de los beneficios fiscales contenidos en la normativa autonómica, se aclara en el acuerdo que: *“En este sentido hay que señalar que el art. 30 de la Ley 14/2007, de la Generalitat Valenciana establece que para la aplicación de la reducción y de la bonificación se exige que el donatario tenga la residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo.”*

Octavo.

Notificada la anterior resolución el 21 de julio de 2015, con fecha 17 de agosto ha sido interpuesto el presente recurso de ejecución en el que el interesado alega la no aplicación de las reducciones y bonificaciones contenidas en la normativa autonómica valenciana, así como la existencia de discriminación entre residentes y no residentes, así como la existencia de prescripción y la indebida comprobación de valor.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión del presente recurso de ejecución en el que la cuestión planteada consiste en determinar si resulta ajustado a derecho la liquidación impugnada relativa al Impuesto sobre Sucesiones.

Segundo.

Respecto a las cuestiones planteadas de prescripción nos remitimos a lo ya señalado en la resolución de este Tribunal de fecha 17/02/2015, y respecto a la comprobación de valor, debe señalarse que ésta fue practicada en el primer procedimiento tributario cuya liquidación al ser objeto de reclamación no se impugnó por el contribuyente, por lo que se aquietó al resultado de la misma, no siendo ahora posible su impugnación mediante el presente recurso de ejecución.

Tercero.

Como se ha indicado en Antecedentes la Oficina gestora ha practicado nueva liquidación a la obligada tributaria en ejecución de la resolución de este Tribunal Central en la que no aplica las reducciones y bonificaciones establecidas en la normativa autonómica, dado que en ésta se exige que los donatarios tengan la residencia habitual en la Comunidad Valenciana a la fecha del devengo y la obligada tributaria no cumple este requisito.

A este respecto cabe señalar que, en cuanto a la aplicación de la bonificación del 99% de la cuota tributaria para determinados parientes, el artículo 12 bis de Ley de las Cortes Valencianas nº 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 que: "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 artículo 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. b) Las adquisiciones "mortis causa" por discapacitados físicos o sensoriales con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100 o por discapacitados psíquicos con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100. c) Con un límite de 420.000 euros, las adquisiciones «inter vivos» efectuadas por los padres, adoptantes, hijos o adoptados del donante, que tengan, en todos los casos, un patrimonio preexistente de hasta 2.000.000 de euros y su residencia habitual en la Comunitat Valenciana, a la fecha del devengo del impuesto. Igual bonificación, con el mismo límite y requisitos, se aplicará a los nietos, siempre que su progenitor, que era hijo del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo, y a los abuelos, siempre que su hijo que era progenitor del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo".

En relación con la indicada norma, la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional nº 60/2015, 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, parcialmente transcrito. En los Fundamentos de Derecho quinto y sexto y en el Fallo de dicha sentencia se dice lo siguiente:

<<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), 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).

(...)

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».

FALLO: En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA, Ha decidido: Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 3337-2013 promovida por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y, en consecuencia, declarar 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, con los efectos que se declaran en el fundamento jurídico 6 de esta Sentencia">>.

Si bien en la sentencia parcialmente trascrita el Tribunal Constitucional resuelve una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Supremo que tiene su origen en una liquidación del Impuesto sobre Sucesiones, como se indica en el Antecedente de Hecho 2.a) de la misma, 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.

Por las mismas razones, se considera que cabe extender la doctrina establecida en la sentencia del Tribunal Constitucional a las reducciones en materia de transmisiones "inter vivos" reguladas en el artículo 10 bis de la mencionada Ley 13/1997 autonómica, precepto que requiere para la aplicación de dichas reducciones *"que el donatario tenga su residencia habitual en la Comunidad Valenciana a la fecha del devengo"*.

Por las razones expuestas, debe anularse la liquidación impugnada.

Por consiguiente,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en el recurso de ejecución formulado,

ACUERDA:

Estimarlo, anulando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.