

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082303

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de abril de 2021

Sala 4.^a

R.G. 5155/2017

SUMARIO:

ISD. Gestión. *Aplicación de los beneficios fiscales establecidos para los residentes a los sujetos pasivos no residentes en idéntica situación.* De la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987 (Ley ISD), se deduce que el legislador español interpretó la sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014, asunto n.º C-127/12 (NFJ054901) en el sentido de la aplicación del principio de no discriminación a los residentes en países de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. No obstante lo anterior, debe tenerse en cuenta la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo que fundamentándose tanto en la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, como en otra jurisprudencia europea que en ellas se cita, se concluye que una normativa de un Estado miembro que supedita la aplicación de una exención del Impuesto de Sucesiones al lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, y que causan que una mayor carga fiscal a los no residentes que las sucesiones en las que solo intervienen residentes, constituye una restricción de la libre circulación de capitales, sin que dicho principio se limite a los residentes en países de la Unión europea o del espacio económico europeo.

Pues bien, la doctrina sentada por la jurisprudencia europea es de aplicación a la totalidad del bloque normativo de un Estado con independencia de que se trate de normas estatales, autonómicas o concertadas. Aún cuando jurisprudencia europea no contempla expresamente a los territorios forales, debe aplicarse a los mismos con los mismos criterios de puntos de conexión que en ella se establece, ya que por naturaleza la Disposición Transitoria que está incorporada a la Ley 1987 no es de aplicación a la normativa concertada. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 6 y Disp. Adicional Segunda.
Ley 12/2002 (Concierto Económico con País Vasco), art. 25.
Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), art. 258.

Tribunal Económico-Administrativo Central
SALA CUARTA
FECHA: 28 de abril de 2021

PROCEDIMIENTO: 00-05155-2017
CONCEPTO: OTROS ACTOS DE LA AEAT SUSCEPT. DE RECURSO/RECLAM.
NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL
RECLAMANTE: **Axy** - NIF ...
REPRESENTANTE: **Bxy** - NIF ...
DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha de 2 de julio de 2017 fue dictado acuerdo de resolución por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria por el que se denegaba la solicitud de rectificación de la autoliquidación ... por el concepto Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones Expediente/Referencia: ... derivado de la herencia causada por el fallecimiento de **Dª Cyp** acaecido el 14 de octubre de 2013.

Segundo.

Interpuesto recurso de reposición en el que se alegaba el derecho a aplicar la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dada la residencia de la obligada tributaria en Italia, el recurso fue desestimado mediante resolución de fecha 8 de agosto de 2017. En dicha resolución se motivaba la denegación:

"La normativa señalada y afectada por la Sentencia corresponde a la Ley 21/2001, actual Ley 22/2009, por la que se regula la financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y no afecta, en principio, a las normas relativas a la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Teniendo en cuenta que la declaración a presentar, (al tratarse de sujeto pasivo No Residente), lo es ante la Administración Estatal, con aplicación de los preceptos fijados por la misma; y siendo así como se ha efectuado ésta declaración, se dictó acuerdo de desestimación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación por el motivo alegado.

*En consecuencia no procede aplicar en el cálculo de la autoliquidación la normativa autonómica, ya que el caso que nos ocupa no 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 nos encontramos ante un causante, **Doña Cyp**, residentes en el País Vasco, siendo **Doña Axy**, sujeto pasivo del Impuesto, residente en Italia."*

Tercero.

Contra la indicada resolución fue interpuesta reclamación económico-administrativa en la que la interesada expuso las alegaciones que tuvo por conveniente exponiendo las razones que indican la improcedencia de la liquidación, y denunciando la existencia de discriminación en el trato fiscal entre residentes y no residentes todo ello contrario al criterio jurisprudencial mantenido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Con fecha de 16 de Julio de 2020 fue dictada resolución por este Tribunal Central por el que se inadmitía por extemporaneidad la reclamación presentada.

Cuarto.

Contra dicha resolución fue interpuesto recurso de anulación el cual fue estimado por este Tribunal acordándose en dicha resolución: *"Concurre pues el supuesto previsto en el art 238 de la LGT al haberse acordado indebidamente la inadmisibilidad de la reclamación. Procede en consecuencia acordar la anulación de la resolución dictada por este Tribunal Central de fecha 16 de julio de 2020, debiéndose pronunciar mediante resolución sobre la cuestión planteada."*

Procede en consecuencia por este Tribunal pronunciarse sobre la pretensión expuesta en la reclamación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Adecuación a Derecho del acto impugnado.

Tercero.

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. A su vez, incluso en supuestos de tributación por obligación personal, la normativa que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común impide la aplicación de la normativa tributaria autonómica cuando el causante no es residente en España. Por su parte el Concierto económico Vasco establece en el art 25 la competencia foral o estatal en función de los puntos de conexión que en dicho precepto se establecen siendo en este caso competente la Hacienda estatal y la normativa aplicable asimismo la prevista en la Ley 29/1987.

Cuarto.

Con fecha de 3 de septiembre de 2014 fue dictada Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-127/12, que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto el 7 de marzo de 2012 con arreglo al artículo 258 TFUE.

En la citada Sentencia el Tribunal de Justicia en primer lugar delimita el objeto del recurso "a situaciones en las que todos los elementos constitutivos no se circunscriben al interior de un solo estado" y señala que "se debe apreciar el incumplimiento alegado en relación con el artículo 63 TFUE, y desestimar el recurso en cuanto se refiere al artículo 21 TFUE, y, por tanto, al artículo 28 del Acuerdo EEE." La Sentencia fundamenta el referido incumplimiento, en cuanto constituyen restricciones de los movimientos de capitales "las medidas nacionales que causan una disminución del valor de la herencia o de la donación de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se grava la sucesión o la donación, o de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran los bienes afectados y que grava la sucesión o la donación de éstos", precisando que: "La constatación con fundamento en el artículo 63 TFUE de la existencia de una restricción es también obligada en relación con el artículo 40 del Acuerdo EEE, toda vez que las disposiciones de este último artículo tienen el mismo alcance jurídico que las disposiciones idénticas, en sustancia, del artículo 63 TFUE (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Alemania, C600/10, EU:C:2012:737, apartado 27)."

Concluye el Tribunal de Justicia en su sentencia:

"En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) decide: Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste."

Quinto.

Por ley 26/2014 de 27 de Noviembre fue redactada la vigente Disposición adicional segunda de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la que se adecua 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 disponiendo:

"1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:

a) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.

b) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, 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 dicha Comunidad Autónoma. c) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», 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.

d) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan.

e) En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», 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 hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto."

Sexto.

Respecto a la circunstancia de que la referida Sentencia hubiera tomado como norma de infracción una normativa estatal (en concreto la entonces vigente Ley 21/2001 de Cesión de Tributos) sin referencia a la normativa foral, conviene señalar que ello no impide que el principio de no discriminación sea aplicada igualmente, ya que la doctrina sentada por la jurisprudencia europea es de aplicación a la totalidad de la legislación del Reino de España con independencia de que se trate de normas estatales, autonómicas o concertadas.

Por ello la eficacia de la Sentencia es de aplicación a todo supuesto en que la totalidad del bloque normativo de un Estado produzca un efecto discriminatorio entre residentes y no residentes, cualquiera que sea la naturaleza de dicha normativa y, aunque la norma de adaptación a la citada Sentencia (Disp Adic Segunda) no contempla la normativa concertada, no es óbice para que los mismos principios de no discriminación declarados por la Sentencia del TJUE sean aplicados dado el efecto de desplazamiento de la norma contraria a tales principios que produce la jurisprudencia europea.

Respecto a los puntos de conexión, este Tribunal Central considera que deben ser de aplicación las mismas que las establecidas en la Disposición Adicional, que además declara expresamente ser de aplicación a los impuestos de competencia estatal como es este caso, y, si bien por su propia elaboración legislativa, no son de aplicación directa a la materia que deba ser concertada, establece unos principios de reglas de conexión objetivos que, entiende este Tribunal, deben ser aplicados a este supuesto.

Conviene añadir, por último, que la discriminación declarada por el TJUE implica que debe analizarse su posible existencia en la comparación entre el residente en España y el que no lo es, pero ello no supone analizar la posible discriminación o diferencias que pueda surgir por la aplicación del total conjunto de normas estatales y no estatales que sean aplicables a los residentes, cuestión que la propia Sentencia excluye de su examen. Por ello, la aplicación de la norma autonómica al supuesto de hecho debe realizarse con respeto a los requisitos en función de residencia, localización de bienes, etc que la propia normativa autonómica exija para el disfrute de los beneficios fiscales. Es decir, la aplicación de la normativa no estatal debe ser respetando la totalidad de los requisitos establecidos para la aplicación de los beneficios fiscales que fueran exigidos asimismo para el resto de los residentes en España, sin que pueda extenderse la jurisprudencia comunitaria a las diferencias por razón de residencia o cualesquiera otro que la normativa autonómica (sea ésta de derecho común o foral) establezcan para su aplicación.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.