

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 12 de diciembre de 2024

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 6114/2022

**SUMARIO:**

**IP. Bonificaciones. Residentes extracomunitarios.** La AEAT practica una regularización al contribuyente en relación con el IP aplicando la normativa estatal, sin permitir la aplicación de la normativa autonómica (bonificaciones previstas por algunas comunidades autónomas). La negativa se fundamenta en que el contribuyente no es residente en un Estado miembro de la Unión Europea (UE) ni del Espacio Económico Europeo (EEE), requisito exigido por la legislación vigente en ese momento para poder acogerse a los beneficios fiscales autonómicos. Aunque el reclamante mencione la sentencia de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), referida al ISD, que declaró que un tratamiento fiscal diferenciado entre residentes y no residentes en situaciones comparables constituía una vulneración del derecho comunitario, el TEAC explica que la misma se refiere exclusivamente al ISD, y no al IP y no puede hacerse una traslación automática de las conclusiones del TJUE en materia del ISD al ámbito del IP. Además, la normativa interna vigente en el momento de los hechos limitaba expresamente la aplicación de beneficios fiscales autonómicos en el IP a los contribuyentes residentes en la UE o en el EEE. Por tanto, la AEAT actuó conforme al marco legal aplicable en esos ejercicios.

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.- El día 16/07/2022 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) la presente reclamación, interpuesta en 03/07/2022 contra las liquidaciones provisionales de fecha 08-06-2022 dictadas por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (ONGT) de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) por el concepto Impuesto sobre el Patrimonio (IP) de los ejercicios 2019 y 2020 tramitadas en los expedientes 2019...9S y 2020...2R, respectivamente.

SEGUNDO.- Con fecha de 08-06-2022 se dictan las referidas liquidaciones provisionales recaídas en los procedimientos de comprobación limitada en relación con el IP 2019 y 2020 por obligación real considerando que de acuerdo con la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), modificada por la Ley 26/2014 que añade una nueva disposición adicional cuarta con efectos desde el 01-01-2015, no le resulta de aplicación la citada disposición por tener la condición de no residente, residente fiscal en PAIS\_1, país que no es miembro de la Unión Europea (UE) ni del Espacio Económico Europeo (EEE).

TERCERO.- Frente a las anteriores liquidaciones provisionales se interpone la reclamación económico-administrativa que es objeto de la presente resolución.

**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:

La conformidad a Derecho de los actos impugnados.

TERCERO.- Antes de entrar al fondo del asunto, como el interesado interpone reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, este TEAC debe referirse a la competencia para la resolución de la presente reclamación económico-administrativa.

Síguenos en...



Al respecto, el artículo 229.1.a) de la LGT dispone lo siguiente:

*<1. El Tribunal Económico-Administrativo Central conocerá:*

*a) En única instancia, de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos centrales (...) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (...), así como, en su caso, contra los actos dictados por los órganos superiores de la Administración de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.>*

En el presente caso, las liquidaciones impugnadas han sido dictadas por la ONGT que de acuerdo con la Resolución de 13 de enero de 2021, de la Presidencia de la AEAT, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria, es un órgano central:

*<Primero. Órganos de Gestión Tributaria.*

*1. Son órganos de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria:*

*(...)*

*a) En la esfera central y respecto de todo el territorio nacional, el Departamento de Gestión Tributaria, las Subdirecciones Generales integradas en el mismo, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria y la Unidad Central de Información y Asistencia Digital.>*

Así pues, dado que la ONGT es un órgano central de la AEAT corresponde al TEAC en única instancia conocer de la presente reclamación-económico administrativa ex artículo 222.1.a) de la LGT.

A su vez en las liquidaciones impugnadas se hace constar que contra las mismas podrá presentarse "reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central".

Por tanto, aun cuando en el encabezamiento del escrito presentado por el obligado tributario figura "reclamación económico-administrativa dirigida a Gestión Tributaria de la AEAT para su remisión al TEAR de Madrid", ha sido correcta la remisión del expediente hecha por la ONGT dirigida a este TEAC que, por lo expuesto, es el órgano competente para su resolución.

CUARTO.- Sobre el fondo del asunto, la normativa vigente en los ejercicios objeto de regularización es la LIP, modificada por la Ley 26/2014 que añade una nueva disposición adicional cuarta con la siguiente redacción:

*<Disposición adicional cuarta. Especialidades de la tributación de los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.*

*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 radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.>*

Con fundamento en dicha normativa, la AEAT practica al contribuyente la regularización por IP 2019 y 2020 por aplicación de la normativa estatal, negando que pueda acogerse a la opción por tributar aplicando la normativa de la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de sus bienes y derechos al no ser residente en un Estado miembro de la UE o del EEE.

Frente a dicha interpretación, el reclamante alega que no permitirle optar por la aplicación de la bonificación autonómica en el IP vulneraría el derecho comunitario, en concreto el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) sobre la libertad de movimiento de capitales.

En este sentido se cita la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), que en sentencia de 03-09-2014 (asunto C-127/12) se pronunció en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) señalando que "(...) cuando una normativa nacional coloca en el mismo plano a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones a los residentes y los no residentes, o a los bienes situados en el territorio nacional y los situados fuera de éste, esa normativa no puede, sin crear discriminaciones,

Síguenos en...



*tratar de manera diferente en el marco del mismo impuesto a esas dos categorías de sujetos pasivos o de bienes en lo que atañe a las reducciones fiscales".*

Debe reseñarse que dicha jurisprudencia fue acogida por el legislador español mediante la citada Ley 26/2014 que modifica diversas normas tributarias, entre ellas la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para eliminar las situaciones discriminatorias enumeradas por el TJUE, así como también la LIP, sobre la que el Preámbulo de la Ley señala: "Por último, la disposición final cuarta modifica la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, para introducir una serie de reglas que permitan un tratamiento similar entre residentes y no residentes, que sean residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo".

No obstante, el reclamante defiende que dicho cambio normativo es igualmente discriminatorio al no permitir aplicar los beneficios autonómicos a los residentes en terceros Estados. Se remite a diversas sentencias del Tribunal Supremo (TS), sirvan a título de ejemplo las de 21-03-2018 (rec. 2893/2016) o de 19-02-2018 (rec. 62/2017), referidas al ISD y recaídas en materia de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, así como diversas consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (DGT) del Ministerio de Hacienda, por ejemplo V 3151-18 y V3193-18, referidas igualmente al ISD.

En base a lo anterior, se solicita que se inapliquen las disposiciones normativas invocadas por la AEAT por ser contrarias al Derecho de la UE, conforme a lo señalado por el TJUE, el TS y las consultas vinculantes de la DGT.

QUINTO.- Expuesto lo que antecede, no cabe duda que este TEAC, aunque no puede plantear una cuestión prejudicial ante el TJUE, está obligado a garantizar la aplicación del Derecho de la Unión al adoptar sus resoluciones. Así la sentencia del TJUE de 21-01-2020, asunto C 274/14, expresa:

*<78 Ha de añadirse, por un lado, que el hecho de que los TEA no sean «órganos jurisdiccionales» a efectos del artículo 267 TFUE no los exime de la obligación de garantizar la aplicación del Derecho de la Unión al adoptar sus resoluciones e inaplicar, en su caso, las disposiciones nacionales que resulten contrarias a las disposiciones de Derecho de la Unión dotadas de efecto directo, ya que esa obligación recae sobre el conjunto de autoridades nacionales competentes y no solamente sobre las autoridades judiciales (véanse, en ese sentido, las sentencias de 22 de junio de 1989, Costanzo, 103/88, EU:C:1989:256, apartados 30 a 33; de 14 de octubre de 2010, Fuß, C 243/09, EU:C:2010:609, apartados 61 y 63, y de 4 de diciembre de 2018, Minister for Justice and Equality y Commissioner of An Garda Síochána, C 378/17, EU:C:2018:979, apartados 36 y 38).>*

Este TEAC ha reflejado en numerosas resoluciones esta obligación, entre otras en la resolución de 26-02-2020, RG 00-04359-2017, tras la citada sentencia del TJUE, pero también el TS se ha referido a ello, por ejemplo, en la sentencia de 16-11-2021, recurso 2871/2020, señalando:

*<En este sentido, atendiendo a tales criterios, constatamos que la vía económico-administrativa, prevista por la ley, no desvirtúa el contenido esencial del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y se adecua al principio de proporcionalidad, desde el momento que puede servir -sin costes disuasorios ( artículo 234.5 LGT y sentencia del Tribunal Supremo 760/2019 de 3 de junio, rca 84/2018, ECLI:ES:TS:2019:1740) y sin que la falta o retraso en la respuesta impida el acceso a la jurisdicción ( artículo 240 LGT)- a objetivos de interés general, reconocidos por la Unión o a la necesidad de proteger derechos que la misma garantiza, como así lo expresó el Tribunal de Justicia en la citada sentencia Banco Santander, al recordar la obligación de los órganos económico-administrativos de garantizar la aplicación del Derecho de la Unión e inaplicar, en su caso, las disposiciones nacionales que resulten contrarias a sus normas lo que, en definitiva comporta conferir a la Administración la oportunidad de reparar situaciones ilegales, contrarias a ese Derecho.*

*En definitiva, en feliz expresión de la Abogada General Kokott ( conclusiones de 30 de marzo de 2017, presentadas en el analizado asunto Pukár, ECLI: EU:C:2017:253, punto 69) "en una Unión de Estado de Derecho el autocontrol de la Administración asociado a la vía administrativa redundante no sólo en interés del afectado, sino también en el interés público", reflexión que -estimamos- cobra pleno sentido siempre que ese autocontrol sea real y no expresión de un mero trámite formal, de lo que no parece dudar el Tribunal de Justicia en la sentencia Banco Santander al corresponsabilizar expresamente a los órganos económico-administrativos en la salvaguarda de los derechos que confiere la Unión.>*

Síguenos en...

SEXTO.- Sin embargo, la sentencia del TJUE de 03-09-2024, C-127/2012, se refiere sólomente al ISD, sin que exista duda de que la normativa aplicable en la fecha de devengo del IP de los ejercicios regularizados quedaba determinada por la LIP en los términos de su disposición adicional cuarta introducida por la Ley 26/2014 y, a los efectos que aquí nos ocupa, impedía la aplicación de la normativa autonómica al sujeto pasivo por no ser residente ni en la UE ni el EEE.

Es decir, este TEAC no desconoce la jurisprudencia expuesta, si bien debe reiterarse que la misma tiene un alcance concreto referido al ISD. Por ello, no puede acogerse la pretensión del reclamante de que se inaplique la norma interna que estaba vigente en materia de IP por ser contraria a la normativa comunitaria según la interpretación efectuada por el TJUE en materia de ISD.

Los citados pronunciamientos del TJUE y el TS se circunscriben claramente al ISD y no al IP, siendo figuras tributarias con sustantividad propia e independiente, que gravan hechos imposables distintos y, por tanto, que responden también a finalidades diferentes. Por ello, este TEAC considera que no puede hacerse una traslación automática de las conclusiones alcanzadas en aquellos pronunciamientos al presente caso. Por otro lado, las sentencias del TS se refieren, además, a la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, existiendo una sentencia del TJUE sobre la materia, lo que no sucede en el caso concreto.

SÉPTIMO.- Cuestión distinta, que tampoco se desconoce, es que se hayan producido modificaciones posteriores en la normativa interna del IP, como la operada a través de la Ley 11/2021, de 9 de julio, pero dicha normativa no estaba vigente en los ejercicios que aquí se analizan.

Por tanto, este TEAC considera ajustadas a Derecho la liquidaciones provisionales impugnadas, toda vez que aplican la normativa vigente en la fecha de devengo respecto al IP, sin que ésta pueda considerarse contraria a Derecho de la UE.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**

Síguenos en...

