

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de septiembre de 2025

Sala 1.^a

R.G. 2959/2023

SUMARIO:

IP. Bonificaciones. *Normativa de la comunidad autónoma. Residente fuera de la UE. Aplicación retroactiva.* Los obligados tributarios, aun no siendo residentes en un Estado Miembro de la Unión Europea, pueden optar por la aplicación de la normativa de la comunidad autónoma en la que se encuentren la mayoría de sus bienes y derechos. Este TEAC considera que, aunque no es aplicable retroactivamente la disposición adicional cuarta de la LIP, en los términos en que ha sido modificada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, sí resulta de aplicación al caso la doctrina del TS que ha motivado la precitada modificación legal, en aplicación de la jurisprudencia del TJUE.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 04-05-2023 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 10-03-2023 contra acuerdo de fecha 13-12-2022 (notificado el 13-02-2023) dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (ONGT) de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT). Dicho acuerdo desestima el recurso de reposición presentado frente a la resolución que deniega la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) del ejercicio 2020 (obligación real) y de la que resultó un importe a ingresar de 23.250,65 euros.

SEGUNDO.- En fecha 12-07-2021 se presenta escrito solicitando la rectificación de la autoliquidación de IP 2020, por considerar que le debe ser aplicable la normativa de la Comunidad Autónoma en la que se encuentran sitos la mayoría de sus bienes y derechos (COMUNIDAD_AUT._1), la cual regula una bonificación del 100% de la cuota.

Dicha solicitud es desestimada en acuerdo de 17-08-2022, al considerar que no procede aplicar la normativa pretendida por ser residente en PAÍS_1 (no residente en la Unión Europea).

TERCERO.- Frente al acuerdo anterior, se interpone recurso de reposición que es desestimado en resolución de 13-12-2022, notificada el 13-02-2023.

CUARTO.- No conforme con la anterior resolución, se interpone ante este TEAC la presente reclamación en única instancia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, 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 del acto impugnado.

TERCERO.- Se alega cómo cuestión única la aplicación de la normativa de la COMUNIDAD_AUT._1 (la cual prevé una bonificación de la cuota de IP al 100%) en tanto que la mayoría de sus bienes y derechos se encuentran sitos en dicho territorio. Argumenta que la aplicación de un gravamen a los residentes y otro muy distinto más gravoso para los no residentes supone un escenario discriminatorio contrario a la libre circulación de capitales, que está legitimada por el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

En este sentido, señala que este criterio de no discriminación fue impuesto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y compartido por el Tribunal Supremo (TS), entre otras, en sentencias 488/2018 y 492/2018, en las que subrayó que el derecho de libre circulación de capitales previsto en los Tratados de la Unión es extensible a terceros países.

Síguenos en...

Asimismo, como apoyo a su argumentación, cita sentencia n.º 396/2022 de 14 de noviembre de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Bilbao, en la que se le permite al obligado tributario (no residente) acogerse a la normativa autonómica.

En relación con la cuestión alegada, la normativa de la Ley de Impuesto sobre Patrimonio (Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre Patrimonio), como consecuencia de la sentencia del TJUE de 03-09-2014 en el asunto C-127/12, recaída en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), fue modificada por la Ley 26/2014 introduciendo 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."

La citada disposición adicional cuarta fue modificada por el artículo quinto de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, siendo la redacción en vigor a partir del 11-07-2021, la siguiente:

"Los contribuyentes no residentes 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 la normativa anterior, la ONGT rechazó la rectificación solicitada del IP 2020, al no ser de aplicación la DA 4ª de la LIP en su redacción vigente en el citado ejercicio 2020 por ser residente en PAÍS_1 (país tercero). Y añade que la nueva redacción de la DA 4ª de LIP, que permite la posibilidad de optar por la normativa autonómica a los no residentes en un Estado Miembro de la UE, en vigor a partir del 11-07-2021, no es de aplicación ya que la citada normativa no estaba vigente en el ejercicio cuya rectificación se solicita, esto es 2020.

CUARTO.- Por tanto, la cuestión a determinar es si procede aplicar las disposiciones normativas señaladas por la AEAT o si procede su inaplicación por ser las mismas contrarias al Derecho de la Unión Europea conforme a lo señalado por el TJUE y el TS, y en consecuencia, reconocer la aplicación de la redacción actual de la DA 4ª de la LIP en ejercicios anteriores a 2021.

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 ..., 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 ... (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 redundo 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 ... al corresponsabilizar expresamente a los órganos económico-administrativos en la salvaguarda de los derechos que confiere la Unión.>

QUINTO.- Es cierto que tanto la sentencia del TJUE de 03-09-2024, C-127/2012, como las del TS, se refieren al ISD, pero ello no ha sido óbice para que la misma interpretación se haya considerado aplicable al IP por otros Tribunales, por ejemplo, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) del País Vasco en su sentencia de 14-11-2022 (rec. 1005/2021):

<El recurrente no pretende la aplicación analógica de la normativa del Impuesto sobre sucesiones y donaciones al Impuesto sobre el patrimonio, sino la extrapolación al régimen de ese segundo tributo de la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, invocadas en la demanda, sobre la vulneración del principio de libre circulación de capitales (artículo 26 en relación al artículo 66 del TFUE) en el caso de diferenciación del régimen de tributación (el del ISD, en los supuestos examinados en dichas sentencias) en razón a la residencia del contribuyente, bien en Estados miembros de la U.E o pertenecientes al EEE bien en terceros países. Y, a los efectos, no hay ninguna razón para considerar vulnerado el antedicho principio o su correlativo de prohibición de restricciones a la libre circulación de bienes por establecerse la aludida diferencia de trato entre residentes y no residentes en el ámbito del ISD, y no considerarlo vulnerado (sic), no obstante la misma diferenciación, en el ámbito de aplicación del Impuesto sobre el patrimonio.>

También en este sentido se ha pronunciado, más recientemente, el TSJ de Asturias en sentencia de 07-02-2025 (rec. 280/2024):

<Pues bien, con lo anterior consideramos perfectamente aplicable la doctrina sentada por el TJUE al supuesto de autos en que se enjuicia la previsión paralela del IP a la examinada por el TJUE en relación al IsyD, pues si la base es la diferencia de tratamiento que se establece en relación con residentes y no residentes, tal ocurre en el caso que examinamos. Nótese que el TJUE marca la pauta de que supone restricción la normativa de un Estado Miembro que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento o del lugar de residencia del donante y el donatario o del lugar en que está situado un bien inmueble. Hacemos nuestras las consideraciones que se realizan en las STSJ de Baleares de 1 de febrero y 28 de junio de 2023, que en relación a un supuesto como el presente también referido al Impuesto sobre el Patrimonio señalan: Tales argumentos son perfectamente extrapolables al supuesto que ahora y aquí examinamos. La distinción que el artículo 5 de la LIP contempla, comporta, en primer lugar, una discriminación intolerable y arbitraria para el sujeto pasivo que tributa por obligación real en comparación con el contribuyente residente en España. Y en segundo lugar, produce el efecto pernicioso de disminuir el valor del bien del que es titular, lo cual constituye una demostración de la limitación de la libre circulación de capitales. Eso es así por el valor de capitalización de rentas de la suma resultante de la diferencia de cantidad entre lo pagado año tras año por el recurrente, comparado con la tributación que le correspondería de haber podido aplicar el artículo 31-Uno de la LIP, o sea, la limitación de la cuota íntegra. Lo pagado por el recurrente es mucho mayor que lo que le hubiera correspondido pagar de haber tributado por obligación personal. Pues bien, si se capitaliza esa renta, cuánto más alta sea esa diferencia, mayor es el impacto que ello provoca en la esfera patrimonial del demandante, con la consiguiente disminución de valor de tales bienes.

En definitiva, con tal sistema contributivo, el mantenimiento de la titularidad del bien, causa una depreciación progresiva y sistemática del valor de dicho bien. Por todo ello se constata una limitación a la libre circulación de capitales.

Tal es además la interpretación que realiza el Tribunal Supremo en relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en Sentencias citadas por la recurrente como la de 19 de febrero de 2018 y las que le siguieron hasta la de 6 de abril de 2022. Y por cierto también es la interpretación que, a raíz de estas sentencias, tuvo que acoger el legislador a partir de la reforma de la Ley 11/21.

Por ello la Sala estimará el recurso. No compartimos la Sentencia de la Sala de Madrid de 23 de diciembre de 2019 alegada por el Abogado del Estado, pues estimamos que no estamos en una aplicación analógica de un tributo a otro vedada por el artículo 14 de la LGT sino, llanamente, ante la aplicación directa de doctrina del TJUE en nuestra función de jueces europeos. Debemos insistir en que consideramos la absoluta claridad de la jurisprudencia del TJUE en la consideración de constituir una restricción a la libertad de establecimiento.>

SEXTO.- En el mismo sentido, este TEAC considera que, aunque no es aplicable retroactivamente la disposición adicional cuarta de la LIP, en los términos en que ha sido modificada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, sí resulta de aplicación al caso la doctrina del TS que ha motivado la precitada modificación legal, en aplicación de la jurisprudencia del TJUE.

Y ello, como se señala por los tribunales de justicia, “en aras de la aplicación directa del Derecho de la Unión Europea por razón de su primacía esto es, sin perjuicio de que, antes o después, se produzca la transposición de ese ordenamiento al Derecho Interno o la acomodación de este al primero”.

Por tanto, este TEAC considera que las disposiciones del TFUE en materia de libertad de movimiento de capitales, con fundamento en la doctrina del propio TJUE, son plenamente aplicables a la fecha de devengo

de IP del ejercicio que aquí se analiza, lo cual conlleva la inaplicación de la disposición adicional cuarta de la LIP en su redacción vigente en dicho ejercicio.

Este criterio modifica el previo criterio reflejado en las resoluciones de 12-12-2024 (00-05676-2022 y 00-05677-2022) de este mismo TEAC, las cuales habían sido resueltas para un idéntico caso en sentido desestimatorio (rechazando la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma en la que se encontraban la mayoría de sus bienes y derechos a los residentes en terceros países).

En consecuencia, se estiman las alegaciones formuladas, pudiendo el obligado tributario, aún no siendo residente en un Estado Miembro de la UE, optar por la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma en la que se encuentren la mayoría de sus bienes y derechos.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando 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...

