

Criterio 1 de 1 de la resolución: 07136/2014/00/00

Calificación: Doctrina

Unidad resolutoria: Vocalía Novena

Fecha de la resolución: 20/04/2017

Asunto:

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Aplicación de la Bonificación del 99 % de la cuota tributaria a determinados parientes. Inconstitucionalidad y nulidad del artículo 12 bis a) de la Ley 13/1997, de a Comunidad Valenciana.

Criterio:

A la vista de la decisión del Tribunal Constitucional, resulta 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.

(R). Criterio no reiterado

Referencias

normativas:

- Ley 29/1987 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

- 20.2.a)

Conceptos:

- Bonificaciones
- Impuesto sobre sucesiones y donaciones
- Parentesco
- Residencia habitual

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central interpuesta por **D. Ix...**, con domicilio a efectos

de notificaciones en Valencia, en ..., contra la desestimación presunta de la Reclamación Económico Administrativa con número de referencia 46/9315/13 interpuesta contra la liquidación provisional practicada en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO.-

El 18 de julio de 2012 se otorgó escritura de manifestación y de herencia, autorizada por el notario del Ilustre Colegio de Abogados de Valencia, D. Fx..., con número ... de su protocolo, en la que se expone que **el 26 de enero de 2012** falleció Don Px..., que había otorgado testamento en el que instituyó herederos universales, por partes iguales, a sus siete hijos, D. Bx..., D. Mx..., D. Cx..., D. Jx..., D. Ix..., D. Ax... y D. Dx..., sustituyéndolos vulgarmente por sus respectivos descendientes.

En la citada escritura se dispuso: “Que solicitan de la misma Oficina sean aplicadas a esta herencia:

Las reducciones previstas en el artículo 20, y que los efectos de lo dispuesto en al Ley 10/2006, de 26 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, de Medidas Fiscales, de Gestión Financiera y Administrativa, y de Organización de la Generalitat Valenciana, la reducción en la Base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de la cantidad de 40.000 euros, así como la bonificación en la cuota del citado Impuesto del 99%, de conformidad con lo establecido en dicha Ley”

El recurrente presentó autoliquidación por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones por importe de 1.817,46 €, en la que

aplicó una bonificación “por adquisiciones mortis causa por parientes del causante” del 99% de la cuota tributaria (179.928,37 €).

#### SEGUNDO.-

La Oficina Liquidadora de Moncada dictó liquidación provisional por importe de **179.928,37 €** en la que no se aplicó bonificación alguna, y en la que se dispuso: “Bonificaciones aplicables en las adquisiciones mortis causa.

Gozarán de una bonificación del 99% 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. [...]

Según la base de datos de la Agencia Tributaria su domicilio fiscal está fuera de la Comunidad Valenciana”. La citada liquidación se notificó el 27 de junio de 2013.

#### TERCERO.-

El 26 de julio de 2013 la recurrente interpuso Reclamación Económico Administrativa que no fue resuelta por el Tribunal Regional de la Comunidad Valenciana.

#### CUARTO.-

Contra dicha desestimación se interpuso el 26 de agosto de 2014 el presente recurso de alzada en el que, en esencia, se alega que el recurrente, durante la larga enfermedad degenerativa de su padre,

estuvo residiendo en la Comunidad Valenciana y que la falta de aplicación de la bonificación del 99% prevista para descendientes en el artículo 12 bis de la Ley 13/97, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por razón de residencia, resulta contraria a la Constitución Española.

Asimismo, en relación con el Derecho Europeo, manifiesta que es difícilmente justificable la situación en que, por aplicación del ordenamiento europeo, un hermano residente en un Estado Miembro de la UE, en relación con la herencia de su padre, alcanzase el reconocimiento del derecho a gozar de la bonificación controvertida, mientras que a otro, residente en España (fuera de la Comunidad Valenciana), se le discutiera por las instituciones españolas.

En alegaciones posteriores, el recurrente cita la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, en virtud de la cual se resuelve el asunto C-127/12 y la Sentencia nº 60/2015 del Pleno del Tribunal Constitucional de 18 de marzo de 2015.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.-

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión del presente recurso de alzada, en los términos del artículo 241 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria.

### SEGUNDO.-

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.”*

La Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 18 de marzo de 2015 (BOE num 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) 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".>>*

A la vista de la decisión del Tribunal Constitucional, 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 el presente recurso de alzada.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, en el recurso de alzada interpuesto, **ACUERDA**: Estimarlo, anulando el acto administrativo impugnado.