

Criterio 1 de 1 de la resolución: **07330/2016/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Novena**

Fecha de la resolución: **16/10/2018**

Asunto:

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Disposición Adicional Segunda Ley 29/1987. Derecho a aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma correspondiente o la Ley Estatal.

Criterio:

La Disposición Adicional 2ª del Impuesto sobre Sucesiones permite a los sujetos pasivos (a los que les sea aplicable la normativa estatal del Impuesto sobre Sucesiones) optar por la normativa autonómica en función de las reglas contenidas en dicha Disposición. Tratándose pues de una opción prevista en el artículo 119 de la LGT, podrá optar por cualquiera (normativa estatal o autonómica) dentro del plazo voluntario de declaración. En este caso, habiendo autoliquidado aplicando la normativa estatal, no puede fuera de dicho plazo optar por la normativa autonómica.

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT
119

Ley 29/1987 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
DA.2

Conceptos:

Comunidades autónomas
Impuesto sobre sucesiones y donaciones
Normativa aplicable
Opciones

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en la reclamación económico administrativa que en única instancia pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, interpuesta por D. **Jx...** en nombre y representación de D. **Gx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ... (Madrid), ..., contra acuerdo desestimatorio de rectificación de autoliquidación dictado el 30 de septiembre de 2016 por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, en relación al Impuesto sobre Sucesiones de No residentes

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 27 de enero de 2015 el hoy recurrente, residente fiscal en Reino Unido, presentó ante la Oficina Nacional de Gestión Tributaria autoliquidación (modelo 650) por el Impuesto sobre Sucesiones de No Residentes como consecuencia del fallecimiento el 22 de enero de 2014 de su esposa Dª **Px...**, también residente fiscal en Reino Unido. A tal efecto, el interesado declaró una base imponible de 74.914,34 euros y una cuota a ingresar de 6.805,02 euros.

SEGUNDO.- El 3 de junio de 2016 el interesado dirigió escrito a la Oficina Nacional de Gestión Tributaria solicitando la devolución de ingresos indebidos, al considerar aplicable la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 3 de septiembre de 2014, por ser tanto él como su esposa residentes fiscales en Reino Unido.

TERCERO.- El 30 de septiembre de 2016 la Oficina Nacional de Gestión Tributaria desestimó las pretensiones del interesado, dado que a tiempo de presentar él mismo la autoliquidación ahora impugnada se encontraba en vigor la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987 introducida por la Disposición Final Tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, de "Adecuación de 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), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración del Estado", la cual reconocía a los no residentes fiscales la posibilidad de optar entre dos regímenes fiscales, el estatal y el autonómico. Al haber optado el sujeto pasivo por la normativa estatal, no cabía ahora su modificación. Dicho acuerdo fue notificado al interesado el día 7 de octubre de 2016.

CUARTO.- Disconforme con el anterior acuerdo, el hoy recurrente interpuso con fecha 4 de noviembre de 2016 ante este Tribunal Central reclamación económico administrativa solicitando una vez más la aplicación la normativa autonómica conforme Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación, formulación en plazo y cuantía que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación económica administrativa, donde la cuestión que se plantea consiste en determinar si procede o no la rectificación de la autoliquidación presentada.

SEGUNDO.- La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, 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 señaló 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."*

El legislador español considerando que procedía eliminar la discriminación causada al sujeto pasivo no residente pero no eliminar su tributación promulgó la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987 introducida por la Disposición Final Tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, de *"Adecuación de 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), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración del Estado."*

Conviene señalar que cuando el legislador adaptó la legislación interna al principio de no discriminación consagrado por la jurisprudencia del Tribunal europeo, pudo haber modificado las reglas contenidas en el art 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, (art 24 de la anterior Ley 21/2001) por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, cuyas reglas de aplicación de la normativa estatal a los sujetos pasivos no residentes o a los residentes con causantes no residentes, eran las que provocaban el trato discriminatorio. En vez de ello, el legislador mantuvo las mismas reglas generales de aplicación de la normativa estatal, si bien concediendo en la Disposición Adicional Segunda de la Ley el derecho a aplicar la normativa autonómica.

Esta norma, con efectos desde el 1 de enero de 2015, en su punto Uno.1, establece que 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".

En nuestro derecho tributario, siempre que el legislador concede al contribuyente la posibilidad de optar ante un mismo hecho imponible por dos normativas de aplicación del tributo distintas, nos encontramos ante el supuesto de la opción a la que se refiere el art 119 de la LGT. Por tanto, el derecho que concede la Disposición Adicional Segunda no es el derecho a aplicar un determinado beneficio fiscal contenido en una normativa tributaria concreta, sino el derecho a aplicar una u otra normativa de aplicación del tributo, (dualidad normativa que puede proceder de la propia ley del tributo o, como en este caso, de dos legislaciones distintas), lo que supone una opción que el legislador concede al obligado tributario.

En el presente expediente, conforme a lo señalado en el texto precedente, el sujeto pasivo **podía haber optado** por aplicar la normativa del Impuesto sobre Sucesiones aprobada a la fecha de devengo por la Comunidad Autónoma correspondiente o la Ley Estatal (Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

TERCERO.- A este respecto, el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria dispone: *"Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración"*

Dado que la Disposición Adicional 2ª de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y donaciones reconoce una opción a favor de los obligados tributarios no residentes entre dos regímenes tributarios posibles (el estatal y el autonómico) y ambos igualmente válidos. Si el obligado opta por uno de ellos, no es posible un cambio de la opción ejercida una vez transcurrido el plazo reglamentario de declaración.

Así, resulta procedente acudir a la normativa reguladora del propio Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para conocer cuál es ese plazo para presentar la correspondiente declaración tributaria. Es el artículo 67.1 RD 1629/1991, de 8 de Noviembre, Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el que concreta que, en el caso de adquisiciones por causa de muerte, son *"(...) seis meses, contados desde el día del fallecimiento del causante"*. Por tanto, producido el fallecimiento el 22 de enero de 2014, el interesado tenía hasta el 22 de julio de 2014 para presentar los documentos a que estaba obligado. Por ello, la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada el 3 de junio de 2016 lo había sido una vez transcurrido el plazo legalmente concedido.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, vista la reclamación económico administrativa, ACUERDA:
DESESTIMARLA**