



Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/02652/2016/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **16/09/2019**

**Asunto:**

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Aplicación de las reglas contenidas en la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987. Infracción de la normativa comunitaria a residentes en terceros países. CAMBIO DE CRITERIO

**Criterio:**

De acuerdo con la doctrina jurisprudencial que se expone en la ponencia que interpreta que la norma española es contraria a la normativa europea, y habida cuenta de la jerarquía de fuentes establecida en el art 7 de la LGT, se produce el efecto que nuestro Tribunal Constitucional denomina de "desplazamiento de la norma" de derecho interno, según el cual resulta inaplicable la norma afectada aunque no sea derogada expresamente, inaplicación que debe extenderse asimismo a los órganos de la Administración. En consecuencia, la Disposición Adicional 2ª de la Ley 29/1987 es aplicable asimismo en el supuesto de residentes en terceros países.

Cambio de criterio

Se reitera criterio de RG: 1661-2016, de 16 de septiembre de 2019

**Referencias normativas:**

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

**Conceptos:**

Derecho comunitario  
Impuesto sobre sucesiones y donaciones  
No residente/s  
Principio de no discriminación  
Residentes comunitarios

**Texto de la resolución:**

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA CUARTA

FECHA: 16 de septiembre de 2019

PROCEDIMIENTO: 00-02652-2016

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. ISD

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **Mx...** - NIF ...

DOMICILIO: ... (MADRID)

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 7 de julio de 2014 la hoy recurrente, residente fiscal en Suiza, presentó ante la Oficina Nacional de Gestión Tributaria autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones de No Residentes (modelo 652) como consecuencia del fallecimiento el 16 de enero de 2014 de su madre Dª **Cx....** A tal efecto, la interesada declaró una base imponible de 635.970,64 euros y cuota tributaria a ingresar de 146.472,86 euros.

**SEGUNDO.-** Con fecha 27 de julio de 2015 la interesada presentó ante la Oficina Nacional escrito de rectificación de la autoliquidación presentada al haber aplicado la normativa estatal del Impuesto que otorgaba un trato discriminatorio a los no residentes, tal y como había reconocido la Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014.

**TERCERO.-** Con fecha 11 de marzo de 2016 la Oficina Nacional de Gestión Tributaria dictó acuerdo denegando la rectificación, al ser la heredera y sujeto pasivo del impuesto residente fiscal en Suiza, país no miembro de la Unión Europea ni del Espacio Económico Europeo. Dicho acuerdo fue notificado a la interesada el día 21 de marzo de 2016.

**CUARTO.-** Con fecha 13 de abril de 2016 se promovió la presente reclamación económico-administrativa contra la desestimación de la solicitud de rectificación de autoliquidación. En el momento procedimental oportuno la interesada presentó escrito en el que reiteró las alegaciones vertidas ante la Oficina Nacional de Gestión Tributaria relativas al trato discriminatorio que la normativa española en materia de sucesiones otorgaba a los no residentes fiscales como había puesto de manifiesto la referida Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014.

## 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.

Ello era consecuencia del 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, el cual, en su apartado 1, comienza excluyendo del ámbito de las administraciones tributarias autonómicas a los sujetos pasivos no residentes en España, excluyendo asimismo de sus competencias ¿ en el apartado a) de dicho precepto ¿ a sujetos pasivos residentes en España en aquellos supuestos en los que no fuera residente el causante. Pues bien, como quiera que el apartado 5 de dicho precepto establece que: "En los supuestos previstos en las letras a) ...; del apartado 2 anterior, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante ...;...; hubiere tenido su residencia habitual conforme a lo previsto en el artículo 28.1.1º.b) de esta Ley", la consecuencia de todo lo anterior es que no podían acogerse a los beneficios fiscales contenidos en la normativa autonómica, ni los sujetos pasivos no residentes, ni los sujetos pasivos residentes en España cuando se diera la circunstancia que el causante fuera no residente

**CUARTO.-** Con fecha de 3 de septiembre de 2014 fue dictada Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de, 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, C¿600/10, 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 adecúa 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.-** De dicha Disposición Adicional se deduce que el legislador español interpretó la citada Sentencia 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 contenida en sus Sentencias 242/2018 y 492/2018 de 19 de febrero de 2018 las cuales 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.

En dichas Sentencias se declara expresamente que:

<<A la vista del planteamiento del recurso, la primera controversia, que resulta determinante para su resolución, es la aplicabilidad al caso de los efectos de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, pues mientras la Administración sostiene que no afecta a los residentes en países extracomunitarios, la recurrente entiende que puede formular la reclamación a su amparo.

Pues bien, la controversia ha de resolverse a favor de la recurrente, que la fundamenta de manera suficiente con invocación del criterio sostenido por el TJUE en sentencia de 17 de octubre de 2013, asunto C-181/12, en la que se plantea cuestión prejudicial por un Tribunal alemán sobre la interpretación de los arts. 56 CE y 58 CE (actuales arts. 63 y 65 TFUE), en el pleito suscitado por el causahabiente de una ciudadana suiza, ambos residentes en Suiza, en relación con la liquidación del impuesto de sucesiones relativo a un inmueble sito en Alemania.

Señala el TJUE, «que mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro relativa al cálculo del impuesto sobre sucesiones que establece, en caso de adquisición mortis causa de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado, que la reducción de la base imponible en el supuesto -como sucede en el litigio principal- de que el causante y el causahabiente residan, en el momento del fallecimiento, en un tercer país como la Confederación Suiza, es inferior a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en ese mismo momento, en dicho Estado miembro.

A tal efecto se indica que artículo 56 CE, apartado 1, prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países, refiriéndose a la reiterada jurisprudencia de la que «se desprende que las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, comprendidas en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE, salvo en los casos en que todos los bienes a que se refieran se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (véanse, en particular, las sentencias de 11 de diciembre de 2003, Barbier, C-364/01, Rec. p. I-15013, apartado 58; van Hilten-van der Heijden, antes citada, apartados 40 a 42; y de 19 de julio de 2012, Scheunemann, C-31/11, apartado 22). Precisando, que una situación en la que una persona que reside en Suiza en el momento de su fallecimiento deja en herencia a otra persona, residente también en ese mismo Estado, un conjunto de bienes entre los que se encuentra un inmueble situado en Alemania y que es objeto de cálculo del importe a pagar por el impuesto sobre sucesiones en este mismo Estado miembro no puede considerarse una situación meramente interna. En consecuencia, la sucesión de que se trata en el litigio principal constituye una operación comprendida en el ámbito de los movimientos de capitales a efectos del artículo 56 CE, apartado 1».

**SÉPTIMO.-** De acuerdo con la anterior doctrina jurisprudencial que interpreta que la norma española es contraria a la normativa europea y habida cuenta de la jerarquía de fuentes establecida en el art 7 de la LGT, se produce el efecto que nuestro Tribunal Constitucional denomina de "desplazamiento de la norma" de derecho interno, según el cual resulta inaplicable la norma afectada aunque no sea derogada expresamente, inaplicación que debe extenderse asimismo a los órganos de la Administración. Por ello, debe estimarse la reclamación y declarar inaplicables las restricciones contenidas en la normativa interna que discriminen a los residentes en terceros países respecto a bienes o derechos objeto de tributación por el Impuesto sobre Sucesiones. En consecuencia, procede anular la resolución impugnada declarando tener derecho a la aplicación de las reglas contenidas en la Disposición Adicional Segunda de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones en su redacción dada por la Ley 26/2014.

Por lo expuesto

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