

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V3151-18
ORGANO	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
FECHA-SALIDA	11/12/2018
NORMATIVA	Ley 22/2009, art. 32. Ley 29/1987 art. 6 y D.A. segunda
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante, residente en España, ha heredado unos bienes de un familiar residente en Andorra.
CUESTION-PLANTEADA	Forma de liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>La ley aplicable en España para la liquidación de herencias es la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987) –en adelante, LISD–, cuyo artículo 6 dispone lo siguiente:</p> <p>«Artículo 6.º Obligación personal.</p> <p>1. 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.</p> <p>2. Para la determinación de la residencia habitual se estará a lo establecido en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.</p> <p>3. Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero quedarán sujetos a este impuesto por obligación personal, atendiendo a idénticas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».</p> <p>La disposición adicional segunda de la LISD dispone lo siguiente en su apartado Uno.1:</p> <p>«Disposición adicional segunda. 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-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.</p> <p>Uno. 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.</p> <p>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:</p> <p>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.</p> <p>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</p>

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.

[...]».

La disposición adicional transcrita, como su propio nombre indica, fue dictada para adecuar la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a lo dispuesto en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea –TJUE– de 3 de septiembre de 2014, relativa a la conformidad con el derecho comunitario de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español en lo referente a las operaciones sujetas al impuesto en que intervenían no residentes, que tenían un tratamiento diferente a aquellas en las que intervenían residentes exclusivamente, pues mientras en estas los sujetos pasivos del impuesto podían optar por la aplicación de la normativa propia aprobada por las Comunidades Autónomas –y, en consecuencia, disfrutar de los beneficios fiscales aprobados por la Comunidad Autónoma competente–, los no residentes solo podían aplicar la normativa general contenida en la Ley 29/1987 y su normativa de desarrollo. El TJUE falló en contra de España, determinando que el Reino de España había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud de los artículos 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establecieran 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.

Posteriormente, el Tribunal Supremo ha dictado, entre otras, las sentencias 242/2018, de 19 de febrero de 2018, 488/2018, de 21 de marzo de 2018, y 492/2018, de 22 de marzo de 2018, sobre responsabilidad patrimonial del Estado legislador, derivada de la aplicación de la normativa estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, contraria al Derecho de la Unión Europea, según sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014. En estas sentencias, procedentes de recursos interpuestos por ciudadanos residentes en países terceros no pertenecientes a la UE ni al EEE, el Tribunal Supremo ha determinado que, conforme a la jurisprudencia del TJUE, los efectos de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, resultan aplicables a los residentes en países extracomunitarios. La base fundamental de la argumentación del Tribunal Supremo reside en el criterio sostenido por el TJUE en sentencia de 17 de octubre de 2013, sobre la interpretación de los artículos 56 CE y 58 CE –Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea– (actuales artículos 63 y 65 TFUE –Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea–).

En este caso, pues, debe tenerse en cuenta lo establecido por el Tribunal Supremo en la sentencia 242/2018, conforme a la cual y de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, el principio de libertad de movimiento de capitales consagrado en el artículo

63 TFUE resulta aplicable no solo a los residentes en Estados miembros de la UE sino también a los residentes en países terceros, como se desprende de la sentencia de 3 de septiembre de 2014. De lo cual cabe concluir que la disposición adicional segunda de la LISD, al limitar su ámbito de aplicación a los residentes en países de la UE o del EEE y excluir a los residentes en países terceros, infringe el Derecho de la UE por resultar contraria a los preceptos que regulan el principio de libertad de movimiento de capitales, el cual, según la jurisprudencia del TJUE, es aplicable igualmente a ciudadanos residentes fuera del EEE.

En relación con lo anterior, cabe indicar que los principios de primacía y efecto directo del derecho comunitario sobre el derecho nacional obligan a inaplicar una norma interna contraria a derecho comunitario. Conforme a la jurisprudencia del TJUE, los jueces y tribunales ordinarios de los Estados miembros, al enfrentarse con una norma nacional incompatible con el Derecho de la Unión, tienen la obligación de inaplicar la disposición nacional. A este respecto, cabe destacar que esta facultad de inaplicación se ha extendido también a las Administraciones públicas (sentencias de 22 de junio de 1989, y de 9 de septiembre de 2003).

Sobre los principios de primacía y efecto directo del derecho comunitario sobre el derecho nacional, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003) –LGT–, que regula las fuentes del ordenamiento tributario, y que dispone lo siguiente:

«Artículo 7. Fuentes del ordenamiento tributario.

1. Los tributos se regirán:

a) Por la Constitución.

b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.

c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.

d) Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.

e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.

[...]».

Del precepto transcrito se desprende no solo que las normas que dicte la Unión Europea forman parte de las fuentes del ordenamiento jurídico tributario (artículo 7.1.c) de la LGT), sino que incluso tienen prevalencia sobre las normas de Derecho interno, precisamente en virtud de los principios de eficacia y primacía del Derecho comunitario. En este mismo sentido se ha pronunciado el propio Tribunal Constitucional, en su sentencia 145/2012, de 2 de julio de 2012, en cuyo fundamento jurídico 5 se refiere a la obligación de la Administración Pública de aplicar la norma prevalente y dejar sin efecto la desplazada aunque esté vigente en los siguientes términos:

«5 [...]

Asimismo es pertinente traer a colación la doctrina fijada en la Declaración 1/2004, de 13 de diciembre, FJ 4, en la que precisamos que la primacía no se sustenta necesariamente en la jerarquía, «sino en la distinción entre ámbitos de aplicación de diferentes normas, en principio válidas, de las cuales, sin embargo, una o unas de ellas tienen capacidad de desplazar a otras en virtud de su aplicación preferente o prevalente debida a diferentes razones», lo que obliga al Juez nacional o a la Administración pública, en su caso, a aplicar la norma prevalente y a dejar sin efecto a la norma desplazada, aun cuando no haya sido expulsada del ordenamiento interno (algo propio de la Unión Europea como proceso de creación de una unidad política por agregación o unión de Estados)

[...]».

Por lo tanto, a la luz de la doctrina jurisprudencial establecida por el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional en relación con la doctrina del TJUE, no ha de tenerse en cuenta la exclusión de los países terceros ajenos al EEE en relación al ámbito de aplicación de la Disposición Adicional Segunda de la Ley 19/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

En el caso planteado, en el que el causante era residente en Andorra, conforme a lo anteriormente expuesto, en la adquisición por sucesión "mortis causa", por un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones residente en España–y, por tanto, sujeto a obligación personal– deberá presentar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los bienes que adquiriera, con independencia del lugar donde estos se encuentren situados y tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que resida, en este caso Cataluña.

Por otra parte, al no ser el causante residente en ninguna Comunidad Autónoma de España y no existir punto de conexión con ninguna de ellas, tal y como establece el artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes (C/ Infanta Mercedes, nº 49. Madrid; registro en C/ Lérida, nº 32-34).

CONCLUSIONES:

Primera: La normativa española que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es contraria a la normativa de la Unión Europea, en tanto en cuanto no respeta el principio de libertad de movimiento de capitales regulado en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

Segunda: Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE sobre el alcance del principio de libertad de movimiento de capitales consagrado en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, los efectos de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, resultan aplicables a los residentes en países extracomunitarios.

Tercera: En consecuencia, no ha de tenerse en cuenta la exclusión de los países terceros ajenos al EEE en relación con el ámbito de aplicación de la disposición adicional segunda de la Ley 19/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Por lo tanto, el régimen regulado en dicha disposición adicional resultará aplicable en relación con todos los no residentes, con independencia de que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o en un país tercero.

Cuarta: La consultante deberá presentar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los bienes que adquiriera, con independencia del lugar donde estos se encuentren situados y tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que resida, en este caso Cataluña. Al no ser el causante residente en ninguna Comunidad Autónoma de España y no existir punto de conexión con ninguna de ellas, tal y como establece el artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes (C/ Infanta Mercedes, nº 49. Madrid; registro en C/ Lérida, nº 32-34).

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.