

ALERTA INFORMATIVA: El Supremo aborda el impuesto sobre Sucesiones a causahabientes residentes fiscales en terceros países

En la reciente sentencia del Tribunal Supremo ("TS") de 6 de abril de 2022 se corrige una esperpéntica sentencia de la Audiencia Nacional ("AN") de 7 de noviembre de 2019 que ratificaba otra sentencia previa dando la razón a la Administración tributaria en relación con la inadmisión de una rectificación practicada por una contribuyente -la recurrente- invocando una bonificación de la Comunidad de Madrid en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ("ISD") que no había aplicado en la autoliquidación inicial por aplicar la normativa estatal, en lugar de la autonómica citada.

La recurrente, residente fiscal en EE.UU., presentó inicialmente una autoliquidación de ISD de la que resultaba un importe a pagar de 511.670,37 Euros, y posteriormente presentó una rectificación a dicha autoliquidación, invocando la bonificación del 99% que prevé la regulación del ISD de la Comunidad de Madrid -bonificación que aplicaron sus hermanos que residían en dicha Comunidad- amparándose en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ("TJUE") de 3 de septiembre de 2004.

Dicha sentencia del TJUE declaró contraria al Derecho de la Unión Europea la regulación española en relación con el ISD so pretexto de que constituía una infracción de la libre circulación de capitales, al aplicar un tipo de gravamen diferente en función de la residencia de los causantes, causahabientes o donatarios, así como en relación con la localización de bienes inmuebles.

La Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas ("CCAA"), establece los criterios de conexión de los impuestos cedidos por el Estado a las CCAA -caso del ISD-, estableciendo dónde tributaría una transmisión *mortis causa* (v.gr. herencia) o *inter vivos* (v.gr. donación), siempre que el sujeto pasivo resida fiscalmente en España, pues de lo contrario aplica la regulación nacional del ISD, esto es la Ley 29/1987.

La pluralidad de Comunidades Autónomas en España ha llevado a una disparidad de regímenes autonómicos en sede de los



impuestos cedidos que ha creado notables diferencias entre sí y respecto de la regulación nacional, como la que es objeto de recurso de casación ante el Alto Tribunal, en la que se debate si procede que un coheredero residente en EE.UU. tribute íntegramente por su cuota hereditaria (régimen estatal), como recogió su autoliquidación inicial del ISD, o lo haga aplicando una bonificación del 99% (régimen de la Comunidad de Madrid), como recogió la rectificación posterior a dicha autoliquidación.

La Administración tributaria rechazó la autoliquidación rectificativa so pretexto que la contribuyente no tenía derecho a la comentada bonificación por residir en EE.UU., al no ser dicho país ni miembro de la Unión Europea (“UE”) ni parte del Espacio Económico Europeo (“EEE”).

La contribuyente no recurrió la resolución de la Administración tributaria que denegó la citada autoliquidación rectificativa (invocando la bonificación del 99% del ISD que prevé la Comunidad de Madrid), sino que, una vez adquirió firmeza dicha resolución, instó la nulidad de pleno de derecho de la misma al amparo del artículo 217.1.a) de la Ley 58/2003 General Tributaria (“LGT”), que prevé la nulidad de los actos dictados en materia tributaria que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

La contribuyente fundamentó la comentada solicitud de nulidad de pleno derecho en el hecho que la desestimación de su

autoliquidación de ISD rectificativa, aplicando la bonificación del 99%, contravenía el derecho de igualdad, la libertad de residencia, la tutela judicial efectiva, la capacidad económica así como el principio de sistema tributario justo y la protección económica de la familia, derechos y libertades consagrados en los artículos 14, 19, 24, 31.1 y 39.1, respectivamente, de la Constitución española.

La Administración tributaria inadmitió a trámite la solicitud de nulidad de pleno derecho por considerar que carecía manifiestamente de fundamento.

La contribuyente recurrió en apelación a la AN reiterando los argumentos aducidos y la AN desestimó su recurso esgrimiendo principalmente dos motivos. Por una parte, que los argumentos de la contribuyente podrían ser válidos de haber recurrido la resolución que rechazó la bonificación del ISD, pero que la misma ya había adquirido firmeza por inactividad de la contribuyente; y por otra parte, que la resolución de la Administración tributaria era una mera inadmisión de la solicitud de declaración de nulidad, debiendo haber centrado la contribuyente el recurso de apelación en lo erróneo de dicha inadmisión, no siendo válido hacer referencia al fondo de la cuestión, como si se hubiese rechazado su escrito por no concurrir las razones que prevé el citado artículo 217.1 de la LGT.

El TS sostiene que la AN yerra en su desestimación del recurso de la contribuyente por discrepar el Alto Tribunal del criterio de



la AN en relación con las tres cuestiones planteadas con interés casacional.

En relación con la primera, relativa a si la doctrina del TJUE resulta aplicable a residentes en terceros países, es grotesca la corrección que realiza el TS a la Administración tributaria y a la Abogacía del Estado -cuya argumentación tacha de incomprensible- toda vez que el Abogado del Estado considera que dicha cuestión “*ha perdido interés casacional y que es innecesario su análisis*” por haberla ya abordado sendas sentencias del TS, como son la 1546/2020 de 19 de noviembre y la 1633/2020 de 30 de noviembre. Sostiene el TS que dichas sentencias precisamente abordan la cuestión, pero concluyen lo contrario, es decir, que la no discriminación en relación con la tributación de no residentes en España respecto del ISD aplica tanto a residentes en otro país miembro de la UE, del EEE, como a terceros países.

Respecto de la segunda cuestión de interés casacional (relativa a si la doctrina del TJUE constituye *per se* motivo suficiente para declarar la nulidad de pleno derecho invocada en el caso objeto de análisis) y de la tercera cuestión (relativa a qué causa de nulidad de pleno derecho del art. 217.1 de la LGT operaría y con qué limitación temporal), el TS recuerda que ya abordó dichas cuestiones en su sentencia 1016/2020 de 16 de julio, contra la que la Abogacía del Estado había pedido la reconsideración o matización, añadiendo el TS que dicha sentencia fue su pronunciamiento matriz o inicial, pero que ha sido reiterada y

asumida por dos ulteriores sentencias, como son las antes mencionadas -1546/2020 y 1633/2020- erróneamente interpretadas por la Abogacía del Estado, por lo que la sentencia 1016/2020 no es un pronunciamiento aislado sino que hay jurisprudencia al respecto. Y la jurisprudencia creada lo es en el sentido que la nulidad de pleno derecho de una liquidación girada a un contribuyente no residente en España en relación con el ISD en aplicación de una ley no conforme con el Derecho de la UE y que sea firme, comporta una liquidación nula de pleno derecho al amparo del apartado a) del comentado artículo 217.1 de la LGT, que es el relativo a actos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

Por último, y para humillación de la Administración Tributaria, el TS recuerda que hay sendas resoluciones vinculantes de la Dirección General de Tributos (“DGT”), la V3151-18 de 11 de diciembre y la V3193-18 de 14 de diciembre, que reconocen que la discriminación en ISD debe evitarse con contribuyentes que residan en otro Estado miembro de la UE, en el EEE o en un país tercero, resultándole chocante al TS que la Administración tributaria opere ignorando el Derecho de la UE y los pronunciamientos de su propia DGT, que son precisamente vinculantes solo para la Administración tributaria. A tal efecto, el TS trae a colación su sentencia 1336/2021 de 16 de noviembre sobre la obligación de respetar el Estado de Derecho por parte de la Administración de todo país miembro de la UE, como uno de los

4/ ALERTA JURÍDICA

valores en que se fundamenta la UE (ex. Art. 2 del Tratado de la UE), pues si la Administración omite el Estado de Derecho y obra ignorando el Derecho de la UE y el criterio del TJUE, se situaría en una posición de irresponsabilidad que sería simplemente inaceptable.

En conclusión, todo no residente fiscal en España que tras la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 haya tributado por el ISD español más de lo que debía -por habersele aplicado la regulación nacional y negado una regulación autonómica más bondadosa que sí habría aplicado en idéntica situación a un residente en España- tiene derecho a solicitar la devolución de lo pagado junto con el abono de los intereses de demora.

Para más información puede contactar con:



José María Cusí

Socio Derecho Fiscal

jose.cusi@es.Andersen.com

Departamento Fiscal Andersen

fiscal@es.Andersen.com

