

El Tribunal Supremo ratifica el fin de la discriminación a los no residentes en el ISD

El Tribunal Supremo refrenda la aplicación de las bonificaciones autonómicas previstas en el ISD por los ciudadanos que no sean residentes en alguno de los Estados miembros de la UE o del EEE, en línea con sus anteriores sentencias relativas a la responsabilidad patrimonial del Estado. Adicionalmente, en otro pronunciamiento, también ha admitido la posibilidad de impugnar una liquidación de ISD que ya habría quedado firme.

Santiago Tórtola García. Fiscal. Valencia

En 2014, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea confirmó que la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (“ISD”) español implicaba una restricción a la libre circulación de capitales al establecer diferencias de trato entre los residentes en España y los no residentes, ya que no permitía que estos últimos aplicaran los beneficios previstos en las distintas normativas autonómicas del ISD. El legislador español trató de poner fin a esta discriminación modificando la normativa del ISD para permitir a los residentes en un Estado miembro de la UE o del EEE aplicar los beneficios autonómicos, pero no así a los residentes en un tercer Estado.

Tal y como se indicó en el segundo número de esta *Tribuna*¹, el Tribunal Supremo confirmó la existencia de responsabilidad patrimonial del Estado por mantener la discriminación a los residentes en un tercer Estado tras la modificación normativa del ISD.

En línea con este criterio, el Tribunal Supremo se ha pronunciado recientemente en dos sentencias de fecha 19 y 30 de noviembre de 2020 de manera expresa sobre la vulneración del derecho de la UE por la discriminación que permanecía vigente en la normativa del ISD español. En ambas sentencias, el Alto Tribunal recupera su doctrina sobre la responsabilidad patrimonial

1.- Álvaro Paniagua: “También los no comunitarios tienen derecho a las bonificaciones autonómicas en el ISD”, *Tribuna de Empresa Familiar*, n.º 2, abril 2018.

del Estado para confirmar que la diferencia de trato a los residentes en un tercer Estado supone la vulneración de la libre circulación de capitales, libertad comunitaria esencial.

A diferencia de los anteriores pronunciamientos del Tribunal Supremo, la novedad de estas recientes sentencias radica en que el Alto Tribunal se pronuncia directa y expresamente sobre la aplicación de estas bonificaciones autonómicas, para concluir que serán aplicables independientemente del lugar de residencia del sujeto pasivo, sea o no un Estado miembro de la UE o del EEE.

En consonancia con el criterio del Tribunal Supremo, el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (en fase de enmiendas al tiempo de escribir estas líneas) incorpora una modificación de la normativa del ISD con la que extiende la aplicación de los beneficios autonómicos a todos los no residentes, ya sean residentes en un Estado miembro de la UE o del EEE o en un tercer Estado.

Por otro lado, el pasado 16 de julio el Tribunal Supremo admitió la posibilidad de impugnar liquidaciones de ISD que ya han devenido firmes en un supuesto de declaración. Sin obviar la particular casuística del caso, parece que el Tribunal Supremo estaría ofreciendo una vía alternativa a la solicitud de ingresos indebidos o la responsabilidad patrimonial del Estado, con lo que se posibilita que los no residentes discriminados recuperen el ISD indebidamente satisfecho mediante la solicitud de la nulidad de pleno derecho de la liquidación.

En este caso, el Tribunal Supremo ha entendido que el hecho de que la Administración tributaria practicara la liquidación por ISD (por supuesto, sin aplicar bonificación autonómica alguna) sin informar al heredero del procedimiento seguido contra España en relación con la mencionada discriminación a los no residentes determinaría que decayera la firmeza de la liquidación. De esta forma, se abriría la vía para impugnar una liquidación que, *a priori*, era firme e irrecurable.

Ahora bien, también es cierto que el Tribunal Supremo entiende que la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea no es motivo suficiente para declarar automáticamente la nulidad de las liquidaciones practicadas, por lo que se ha de ir caso por caso en la aplicación de esta nueva doctrina. De igual modo, será interesante ver de qué manera se interpreta este criterio en los supuestos en que no exista una liquidación dictada por la administración, por haber sido el ISD objeto de autoliquidación.

Finalmente, aunque la jurisprudencia recaída hasta la fecha está referida al ISD, la misma problemática se plantearía en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio ("IP"), dado que hay comunidades autónomas que tienen previsto un régimen más ventajoso que el estatal y que no es aplicable a los residentes en terceros Estados. A nuestro juicio, cabría plantearse si la actual normativa del IP incurriría en los mismos vicios de discriminación que la normativa del ISD, siendo contraria a la libre circulación de capitales.

En línea con lo anterior, durante la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley de medidas de

prevención y lucha contra el fraude fiscal se han planteado enmiendas (aunque por parte de grupos políticos sin, *a priori*, suficientes apoyos parlamentarios) con el objetivo de eliminar esta discriminación y lograr la equiparación en el IP de los residentes en un tercer Estado con los residentes en un Estado miembro de la UE o del EEE.

En conclusión, la discriminación en materia de ISD para los no residentes debería quedar definitivamente erradicada del régimen español mediante

la doctrina sentada por las recientes sentencias de noviembre del Tribunal Supremo. Aunque está prevista ya la tan necesaria modificación de la normativa española para adaptarla a la jurisprudencia comunitaria y del propio Tribunal Supremo, sería deseable que dicha modificación normativa sea extendida al ámbito del IP.