



ACTUALIDAD FISCAL

Temas de hoy

El Concierto Económico: Tributación por el ISyD de no residentes.

Begoña Segovia Zabaleta

Asociada Senior del área Financiero y Tributario de Cuatrecasas

El mundo globalizado en el que vivimos hace cada vez más necesario incorporar a nuestro ordenamiento jurídico normas que regulen la convivencia entre actores de distintas jurisdicciones.

Muestra de ello es nuestra Ley 12/2002, de 23 de mayo, que aprueba el Concierto Económico (en adelante Concierto Económico) y, en el caso que aquí nos ocupa, su ordenación en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, incorporó al texto del Concierto Económico, entre otras cuestiones, una serie de reglas especiales en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para aquellos supuestos en los que interviniesen actores o bienes residentes o radicados en el extranjero.

En concreto, el objeto del presente artículo es analizar la regulación prevista en el Concierto Económico, en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando en las adquisiciones *mortis causa* o en las donaciones median agentes o elementos con residencia o ubicación en el extranjero.

Dentro de la normativa foral se distingue entre la tributación por obligación personal y la tributación por obligación real. La tributación por obligación personal comprende aquellos supuestos en los cuales el contribuyente es residente en España y el componente extranjero viene determinado por el causante, el donante o el elemento transmitido. Mientras que, en la tributación por obligación real, el contribuyente reside en el extranjero y el componente nacional viene determinado por el causante, el donante o el elemento transmitido.

A continuación, se procede a examinar la regulación prevista por nuestro Concierto Económico para los distintos supuestos anteriormente señalados:

Tributación por obligación personal

Según se prevé en el Concierto Económico, corresponderá a las Diputaciones Forales la competencia exaccionadora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los siguientes casos:

- En las adquisiciones *mortis causa* y en los seguros de vida cuando el causante tuviera su residencia habitual en el extranjero y sus causahabientes (herederos o legatarios) tengan su residencia en el País Vasco.
- En las donaciones de bienes inmuebles radicados en el extranjero, cuando el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco.
- En el resto de las donaciones, cuando el donante tuviera su residencia habitual en el extranjero y el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco.

En lo que respecta a la normativa aplicable por las Diputaciones Forales en la exacción del Impuesto, se aplicará la normativa foral cuando el causahabiente o el donatario no hubiera permanecido en Territorio Común un mayor número de días en los cinco años inmediatos anteriores.

Igualmente, podrá aplicarse la normativa foral cuando el causahabiente o donatario hubiera adquirido la residencia en el País Vasco con menos de cinco años de antelación, habiendo residido previamente en el extranjero.

Tributación por obligación real

Según se prevé en el Concierto Económico, corresponderá a las Diputaciones Forales la competencia exaccionadora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los siguientes casos:

- En las adquisiciones *mortis causa* y en los seguros de vida en los que el causahabiente tuviera su residencia en el extranjero, cuando el mayor valor de los bienes y derechos radique en territorio vasco o el contrato de seguro de vida hubiera sido realizado con entidades aseguradoras residentes en el territorio vasco, o se hayan celebrado en el País Vasco con entidades extranjeras que operen en él.
- En las donaciones en las que el donatario tuviera su residencia en el extranjero, cuando el mayor valor de los bienes y derechos donados radiquen en territorio vasco.

A efectos de esta letra se entenderá que radican en territorio vasco los bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en dicho territorio.

En relación con esta norma, traemos a colación las dudas interpretativas generadas en torno a cómo debe entenderse ese «mayor valor de los bienes y derechos», en aquellos supuestos en los que en la herencia del causante existan bienes situados en el País Vasco y en otros territorios, pero cuando al causahabiente sólo le han sido adjudicados en herencia bienes radicados en el País Vasco.

El Concierto Económico no aclara si la referencia de los bienes a computar para determinar ese «mayor valor», es la correspondiente al conjunto de los bienes que componen la herencia del causante o la de los bienes o derechos concretos que recibe el causahabiente.

Pues bien, para poder dar respuesta a esta cuestión, contamos con la Resolución 6/2015 de 4 de mayo de 2015, de la Junta Arbitral del Concierto Económico. En esta consulta elevada a la Junta Arbitral, la Hacienda Foral de Bizkaia mantenía que el legislador, en la concepción de la regla especial, se fija en el adquirente y no en el causante, lo que implica tomar como referencia lo adquirido individualmente por cada contribuyente. Mientras que la Administración tributaria estatal defendía precisamente lo contrario, esto es, que se debe tomar en consideración el conjunto de los bienes transmitidos por el causante.

En este contexto, la Junta Arbitral resolvió dándole la razón a la Hacienda Foral de Bizkaia, y estableció que lo que importa es quién realiza el hecho imponible, por lo que, habrá que atender a dónde se encuentra radicado lo adquirido individualmente a título lucrativo por cada contribuyente sujeto por obligación real, y no dónde se encuentra radicada la totalidad de la masa hereditaria, cuando existe una designación individual en bienes y derechos concretos.

Sin embargo, en contra de este criterio de la Junta Arbitral, hemos tenido conocimiento de una reciente resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución, del 26 de febrero de 2021, en la que el Tribunal Económico Administrativo Central se aleja de la resolución emitida por la Junta Arbitral y concluye que el perímetro de bienes a tomar en consideración será el correspondiente a la totalidad de los bienes integrantes de la herencia del causante y no sólo los que pudieran serle adjudicados al causahabiente, en concreto.

Tendremos que estar atentos a un posible recurso contra esta resolución.

Por lo que respecta a la normativa aplicable en aquellos supuestos en los que el contribuyente tribute por obligación real, la normativa aplicable será la del territorio foral.

Como conclusión de todo lo analizado, se recogen los siguientes cuadros resumen a modo recapitulativo:

CAUSANTE	CAUSAHABIENTE	BIENES HERENCIA	COMPETENCIA	NORMATIVA
NO RESIDENTE	RESIDENTE PV	> 50% PV	Haciendas Forales	Foral (causahabiente > días PV últimos 5 años)
		<50% PV	Haciendas Forales	Foral (causahabiente > días PV últimos 5 años)
RESIDENTE PV	NO RESIDENTE	> 50% PV	Haciendas Forales	Foral
		<50% PV		

DONANTE	DONATARIO	BIENES DONACIÓN	COMPETENCIA	NORMATIVA
NO RESIDENTE	RESIDENTE PV	Inmueble extranjero	Haciendas Forales	Foral (donatario > días PV últimos 5 años)
		Otros	Haciendas Forales	Foral (donatario > días PV últimos 5 años)
RESIDENTE PV/TC	RESIDENTE PV	Inmueble extranjero	Haciendas Forales	Foral (donatario > días PV últimos 5 años)
RESIDENTE PV	NO RESIDENTE	> 50% PV	Haciendas Forales	Foral
		<50% PV		

Y para acabar este estudio, se analiza si esta regulación que prevé el Concierto Económico y las Normas Forales de los tres territorios vascos en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, puede constituir una restricción de la libre circulación de personas y capitales recogida en los Tratados de la Unión Europea.

A la luz del contenido de la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la cuestión que debe dilucidarse para concluir si se está produciendo una restricción de la libre circulación de capitales es si la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aplicable a los contribuyentes no residentes sujetos por obligación real contempla diferencias que impliquen un mayor gravamen por este Impuesto, en comparación con los contribuyentes sujetos por obligación personal.

Realizado el análisis, en el caso de las normativas forales, podemos concluir que no existen diferencias en la aplicación de beneficios fiscales en función del criterio de tributación personal vs real, con lo que entendemos que nuestra normativa respeta el principio de la libre circulación de personas y capitales recogido en los Tratados de la Unión.