CONSULTA 2023.6 ISD. - Administración competente para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en un supuesto de devengo del impuesto consecuencia del fallecimiento del causante que, habiendo residido de manera continuada en territorio foral, durante los últimos meses previos al fallecimiento, residió en territorio común.

Esta consulta ha sido tramitada en virtud de lo establecido en el artículo 64.b) del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (Concierto Económico), según el cual: «La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa tendrá atribuidas las siguientes funciones: (…) b) Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico. Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada. De existir observaciones y no ser admitidas, podrá llegarse a un acuerdo sobre las mismas en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. En todo caso, transcurridos dos meses desde que dichas observaciones hayan sido formuladas sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, así como cualquiera de las Administraciones concernidas podrá proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un mes».

CONTENIDO DE LA CONSULTA

La persona consultante presentó consulta tributaria en relación con el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) devengado con motivo del fallecimiento, el día 23 de septiembre de 2021, de un familiar que hasta el día 13 de noviembre de 2020 era residente en Basauri (Bizkaia), fecha en la que trasladó su domicilio a Valladolid.

CUESTIONES PLANTEADAS

La persona consultante desea conocer donde tendrá que presentar la liquidación del ISD, así como la normativa que le resultará de aplicación.

CONTESTACIÓN

En el artículo 25 del Concierto Económico se establece lo siguiente en relación con el ISD:

> «Artículo 25. Normativa aplicable y exacción del Impuesto.
>
> Uno. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma.
>
> Corresponderá su exacción a la Diputación Foral competente por razón del territorio en los siguientes casos:
>
> a) En las adquisiciones «mortis causa» y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo. En el caso de que el causante tuviera su residencia en el extranjero cuando los contribuyentes tuvieran su residencia en el País Vasco.
>
> (...)

> Dos. En los supuestos contemplados en las letras a) y c) del apartado anterior, las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiera permanecido en territorio común un mayor número de días del periodo de los 5 años inmediatos anteriores, contados desde la fecha del devengo del impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7.º 2 del Estatuto de Autonomía.
>
> (...)».

En base a lo establecido en este precepto, la exacción del ISD devengado con motivo del fallecimiento del familiar del consultante corresponderá a la Hacienda foral en caso de que el causante hubiera tenido su residencia habitual en el País Vasco a la fecha de devengo y corresponderá a la Hacienda de territorio común si el causante hubiera tenido su residencia habitual en territorio común. Por lo que se refiere a la determinación de la residencia habitual, el apartado Uno del artículo 43 del Concierto Económico establece lo siguiente:

> «Artículo 43. Residencia habitual y domicilio fiscal.
>
> Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:
>
> Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
>
> En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.
>
> Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.
>
> Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.
>
> Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.
>
> Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
>
> (…)».

En consecuencia, en el ámbito del ISD, el artículo 43 del Concierto Económico establece que se considerarán residentes habituales en el País Vasco los causantes que hayan permanecido en dicho territorio un mayor número de días del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.

A estos efectos, el simple empadronamiento no constituye, por sí mismo, elemento suficiente de acreditación de residencia habitual en una determinada localidad, como tampoco lo es el hecho de modificar el domicilio fiscal declarado. Ambas circunstancias, sin embargo, se consideran elementos de prueba a tener en cuenta conjuntamente con los demás que concurran en el caso concreto.

Sólo si por aplicación del criterio de permanencia no es posible determinar la residencia deberá acudirse al criterio de ubicación del principal centro de intereses.

Finalmente, si tampoco a través de este segundo criterio es posible fijar la residencia, se deberá presentar la autoliquidación del impuesto atendiendo a la última residencia declarada a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Se ha de tener en cuenta que la determinación de la residencia habitual es una cuestión de hecho que deberá ser probada por el contribuyente a requerimiento de los órganos de gestión e inspección de la Administración tributaria, a quienes corresponde su valoración por medios de prueba válidos en Derecho.

Por tanto, de cara a la presentación de la declaración o autoliquidación del ISD, previamente se deberá determinar, y en su caso acreditar, atendiendo a los criterios expuestos, en qué lugar permaneció durante más tiempo el causante a lo largo del año inmediato anterior a su fallecimiento. Si el causante hubiese permanecido más tiempo en Bizkaia, se considerará residente en territorio foral, por lo que le correspondería tributar ante la Diputación Foral de Bizkaia. Por el contrario, será considerado residente en territorio común si hubiese permanecido, durante el año inmediato anterior a su fallecimiento, un mayor número de días en Valladolid, debiendo tributar en ese caso ante la Administración tributaria de territorio común.

De los hechos expuestos por el consultante parece deducirse que el causante permaneció en Valladolid un mayor número de días del año natural anterior a su fallecimiento, por lo que la competencia para la exacción corresponderá a la Administración tributaria de territorio común, lugar donde deberá presentarse la declaración o autoliquidación del impuesto conforme a lo establecido en la normativa estatal así como, por tratarse de un tributo cedido a las Comunidades de régimen común, conforme a lo establecido en la normativa autonómica correspondiente.