

INSTRUCCIÓN 1/2015 RELATIVA A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE 18 DE MARZO DE 2015 POR LA QUE SE DECLARA INCONSTITUCIONAL EL REQUISITO DE LA RESIDENCIA HABITUAL EN LA COMUNITAT VALENCIANA PARA LA APLICACIÓN DE LA BONIFICACIÓN POR PARENTESCO EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES, CONCEPTO SUCESIONES.

La Sentencia del Tribunal Constitucional de 18 de marzo de 2015 declara la inconstitucionalidad del requisito de residencia habitual en la Comunitat Valenciana para la aplicación de la bonificación por parentesco en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aplicable a las herencias en favor de ascendientes, descendientes y cónyuge del causante.

Dicho requisito se eliminó con anterioridad por la Generalitat, mediante la Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales y otras de acompañamiento a los Presupuestos de la Generalitat para 2015, con efectos desde el 1 de enero de 2015.

La aplicación de esta Sentencia plantea diversas cuestiones, en torno principalmente a la posible devolución de los ingresos realizados, para cuya resolución se considera necesario atender a las siguientes **INSTRUCCIONES**

1. DELIMITACIÓN DE LOS HECHOS IMPONIBLES AFECTADOS POR LA SENTENCIA.

El artículo 36 de la Ley 16/2003, de 17 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat Valenciana, introdujo un nuevo artículo doce bis en la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, cuyo contenido, en lo que nos interesa destacar, es el siguiente:

«Artículo doce bis: Deducciones y bonificaciones en la cuota. Gozarán de una bonificación del 99% de la cuota tributaria del impuesto sobre sucesiones y donaciones:

a) Las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes al Grupo I de grado de parentesco del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

(...)».

Esta norma no establecía el requisito de residencia en la Comunitat Valenciana para la aplicación de la bonificación. Posteriormente, el artículo 16 de la Ley 10/2006, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat, modifica el precitado artículo doce bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, incorporando, en el ámbito subjetivo de la bonificación, a los parientes incluidos en el Grupo II y estableciendo el requisito de residencia en la Comunitat Valenciana, dándole la siguiente redacción:

«Gozarán de una bonificación del 99 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

a) Las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes a los Grupos I y II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto.»

Esta redacción resultó aplicable a los hechos imponible devengados desde el 1 de enero de 2007 hasta el 5 de agosto de 2013.

La Sentencia del Tribunal Constitucional de 18 de marzo de 2015 ha declarado la nulidad de los términos “que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto”, del artículo anterior.

Siguiendo el iter cronológico de vigencia de la bonificación, por último, el artículo doce bis resultó nuevamente modificado por el Decreto Ley 4/2013, de 2 de agosto, del Consell, por el que se establecen medidas urgentes para la reducción del déficit público y la lucha contra el fraude fiscal en la Comunitat Valenciana, así como otras medidas en materia de ordenación del juego, que dió la siguiente redacción al artículo:

“1. Gozarán de una bonificación del 75 por 100 de la parte de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo:

*a) Las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes a los Grupos I y II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto.
(...)”*

Esta última redacción no resulta afectada de manera expresa por la declaración de inconstitucionalidad, al no haber sido objeto del recurso planteado.

En atención a lo expuesto, la Sentencia del Tribunal Constitucional podría afectar a los siguientes hechos imponibles:

1.1. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. CONCEPTO SUCESIONES.

1.1.a) Hechos imponibles devengados desde el 1 de enero de 2007 hasta el 31 de diciembre de 2009, bajo la vigencia de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Debemos encontrarnos ante adquisiciones mortis causa cuyo rendimiento se atribuya a la Comunitat

**DIRECCIÓN GENERAL
DE TRIBUTOS Y JUEGO**

**Gregorio Gea, 14.
46009 VALENCIA**

Valenciana (para lo que resultaba exigible 1 año de residencia del causante en la Comunitat Valenciana) y, así mismo, resultara aplicable la normativa autonómica por haber residido el causante en esta Comunitat durante los cinco años anteriores al devengo, contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al de devengo (art. 24 Ley 21/2001)

Nos encontraremos con las siguientes situaciones:

- Causante residente en la Comunitat Valenciana durante el año anterior al devengo que, a su vez, resida durante los cinco años anteriores en esta Comunitat: se aplica la bonificación a los causahabientes residentes en España, residan o no en la Comunitat Valenciana.
- Causante residente en la Comunitat Valenciana durante el año anterior al devengo que, a su vez, no resida durante los cinco años anteriores en esta Comunitat: no se aplica la bonificación a los causahabientes residentes en España, residan o no en la Comunitat Valenciana, por cuanto se aplica la normativa estatal a todos los efectos.

1.1.b) Hechos imposables devengados desde el 1 de enero de 2010 hasta el 5 de agosto de 2013, bajo la vigencia 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.

Debemos encontrarnos ante adquisiciones mortis causa cuyo rendimiento se atribuya a la Comunitat Valenciana (para lo que se analiza la residencia del causante durante los cinco años anteriores).

En ese caso, se aplica la bonificación a los causahabientes residentes en España, residan o no en la Comunitat Valenciana.

1.1.c) Hechos imposables devengados desde el 6 de agosto de 2013 hasta el 31 de diciembre de 2014.

La redacción dada al artículo anterior no ha sido afectada por la declaración de inconstitucionalidad de manera expresa. Ha sido solicitado informe a la Abogacía de la Generalitat en torno a los efectos de la declaración de inconstitucionalidad.

Por ello, deberá esperarse para la resolución de los expedientes a la comunicación del criterio adoptado por la Abogacía de la Generalitat.

1.2. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. CONCEPTO DONACIONES.

Por otro lado, la Sentencia no afecta al requisito de residencia que pudiera estar establecido para la aplicación de las reducciones y bonificaciones en las transmisiones inter vivos.

2. EFICACIA TEMPORAL DE LA SENTENCIA. SITUACIONES QUE PUEDEN SER REVISADAS POR LOS ÓRGANOS GESTORES.

El propio Tribunal Constitucional ha modulado los efectos de la declaración de inconstitucionalidad anterior, estableciendo que *“sólo sea eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme. El principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) reclama la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas; no sólo las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también las situaciones administrativas firmes”*

En atención a lo expuesto, podemos distinguir:

2.1. PROCEDIMIENTO DE RECTIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN O DE LA AUTOLIQUIDACIÓN A INSTANCIA DEL OBLIGADO.

Existirá la posibilidad de que el obligado inste alguno de estos procedimientos si no hubiera prescrito el derecho a obtener la devolución del ingreso indebido de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 66 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, en los casos en los que la Administración tributaria haya dictado una liquidación provisional, la posibilidad de instar la rectificación de la declaración o autoliquidación queda circunscrita a los supuestos en los que la liquidación provisional hubiera sido girada en atención a un motivo o consideración distinta de la cuestión en la que se basa la solicitud de rectificación, en este caso, de la residencia en la Comunitat de los causahabientes.

Para la determinación de los supuestos anteriores, deberá atenderse al caso concreto, teniendo en cuenta, con carácter general, que se considerará que la liquidación ha sido practicada por el mismo motivo o consideración:

- Cuando la residencia fuera de la Comunitat ha sido acreditada en el procedimiento de comprobación por la labor inquisitiva de la Administración tributaria.
- Cuando el procedimiento de comprobación no hubiera limitado su alcance a la regularización de elementos específicos de la obligación tributaria y distintos de la residencia en la Comunitat.

En particular, se estará a los términos que se establecen a continuación:

2.1.a). Procedimientos iniciados mediante declaración.

- Cuando se hubiera practicado liquidación provisional por consideración o motivo distinto a la aplicación del requisito de residencia, el obligado podrá instar el procedimiento de rectificación de declaración, con los requisitos y condiciones del art. 130 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RGAT). A estos efectos se entenderá que existe motivo distinto cuando el propio obligado hubiera declarado su residencia en una Comunidad Autónoma distinta a la Valenciana y no hubiera solicitado en su declaración la aplicación de la bonificación por parentesco. En caso contrario o cuando en el procedimiento se hubiera acreditado la

**DIRECCIÓN GENERAL
DE TRIBUTOS Y JUEGO**

Gregorio Gea, 14.
46009 VALENCIA

residencia fuera de la Comunitat Valenciana por la actuación inquisitiva del órgano gestor se entenderá que la liquidación provisional se practicó por el mismo motivo o consideración, debiendo denegarse la solicitud de rectificación.

- Cuando se hubiera practicado liquidación provisional por la aplicación del requisito de residencia, el obligado no podrá instar el procedimiento de rectificación de la declaración, debiendo denegarse la rectificación.
- Cuando se hubiera dictado liquidación definitiva no se podrá solicitar la rectificación de la declaración presentada, debiendo denegarse la rectificación.

2.1.b). Procedimientos iniciados por autoliquidación.

- Cuando no se hubiera practicado liquidación provisional o definitiva, el obligado podrá instar el procedimiento de rectificación de autoliquidación.
- Cuando se hubiera practicado liquidación provisional complementaria por consideración o motivo distinto a la aplicación del requisito de residencia, el obligado podrá instar el procedimiento de rectificación de autoliquidación, con los requisitos y condiciones del art. 126 y siguientes del RGAT. A estos efectos se entenderá que existe motivo o consideración distinta siempre que el propio obligado hubiera autoliquidado sin aplicación de la bonificación del 99 por 100 y el procedimiento de comprobación hubiera limitado su alcance expresamente a la comprobación de otros aspectos distintos de la obligación tributaria. Por el contrario, si se hubiera autoliquidado con aplicación de la bonificación del 99 por 100 y en el procedimiento de comprobación se hubiera acreditado la residencia fuera de la Comunitat Valenciana por la actuación inquisitiva del órgano gestor o cuando el procedimiento de comprobación no hubiera limitado su alcance expresamente a cuestiones distintas se entenderá que la liquidación provisional se practicó por el mismo motivo o consideración, debiendo denegarse la rectificación.
- Cuando se hubiera dictado liquidación definitiva no se podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación presentada.

2.2. PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN CURSO O CON LIQUIDACIONES RECURRIDAS EN REPOSICIÓN.

2.2.a). Procedimientos iniciados mediante declaración:

Cuando no se hubiera practicado liquidación administrativa o se encuentre recurrida en reposición, se dictará liquidación o resolverá el recurso teniendo en cuenta el pronunciamiento del Tribunal Constitucional.

2.2.b)- Procedimientos iniciados por autoliquidación.

Cuando no se hubiera practicado liquidación administrativa complementaria o se encuentre recurrida en reposición, se dictará liquidación o resolverá el recurso teniendo en cuenta el pronunciamiento del Tribunal Constitucional.

2.3. PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS FINALIZADOS.

- Cuando se hubiera dictado liquidación pero no haya devenido firme habrá que estar a la resolución o sentencia que ponga término al procedimiento.
- Fuera de los supuestos en los que proceda la rectificación de la declaración o autoliquidación presentada, cuando se hubiera dictado liquidación provisional que haya devenido firme en vía administrativa o judicial, no podrá procederse a la devolución de ingresos indebidos.
- Cuando se haya practicado liquidación definitiva que haya devenido firme en vía administrativa o judicial no podrá procederse a la devolución de ingresos indebidos.

En Valencia, a 14 de abril de 2015.

EL JEFE DEL SERVICIO DE GESTIÓN TRIBUTARIA
P.V. (Resolución DGTJ 9 de enero de 2015)
EL SUBDIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS.

Fdo.- Javier Iranzo Molinero.