

**JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO  
ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD  
AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO**

**Conflicto:** 32/2014

**Administraciones afectadas:**

Diputación Foral de Bizkaia

Administración del Estado

**Objeto:** Consulta Tributaria. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Administración competente

## **Resolución R 6/2015**

### **Expediente 32/2014**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 4 de mayo de 2015

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Javier Mugúruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

### **ACUERDO**

en el procedimiento iniciado el 11 de febrero de 2014 por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, ante la falta de acuerdo en la resolución de la consulta tributaria formulada por D<sup>a</sup> NOMBRE Y APELLIDOS 1, y que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 32/2014, actuando como ponente D. Isaac Merino Jara.

#### **I. ANTECEDENTES**

1. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

-Reunida la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa el 16 de enero de 2014 acordó la elevación a esta Junta Arbitral, para su resolución, de una serie de consultas, entre otras, la planteada por D<sup>a</sup> NOMBRE Y APELLIDOS 1 mediante un escrito, de fecha 5 de diciembre de 2012, dirigido al Director

General de Hacienda del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia.

-La consultante es una persona física residente en Bizkaia, que tiene seis hijos, residiendo cinco de ellos en territorio español y el sexto en Estados Unidos. El patrimonio de la consultante está constituido por inmuebles ubicados en las Comunidades Autónomas de Madrid y Andalucía, efectivo en cuentas corrientes de entidades financieras vizcaínas y estatales, así como participaciones en una sociedad con domicilio fiscal y social en Bizkaia. La consultante se está planteando la posibilidad de disponer testamentariamente a *favor de* su hijo residente en Estados Unidos, exclusivamente, de las participaciones en el capital social de la aludida sociedad vizcaína. Alternativamente, se plantea donar en vida dichas participaciones a su mentado hijo.

-El criterio de la consultante es que el artículo 25 del Concierto Económico permite la aplicación de la normativa vizcaína del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a los contribuyentes residentes en el extranjero cuando la totalidad de los bienes que adquieren, bien por sucesión bien por donación, estén situados en territorio vizcaíno. No obstante, añade, dicho artículo no hace referencia expresa al supuesto en que el causante/donante posea bienes tanto en territorio vizcaíno como en territorio común, pero el heredero/donatario únicamente reciba una parte de los mismos que esté ubicada en territorio vizcaíno.

Asimismo, señala, acto seguido, que tampoco se explicita si las participaciones de una sociedad con domicilio social y fiscal en Bizkaia se pueden considerar a estos efectos como un bien situado en Bizkaia. La consultante considera que, dado que la sociedad cuyas participaciones se transmiten es vizcaína y por ello todos los bienes (i.e. participaciones en el capital social de una entidad con domicilio en Bizkaia) que recibirá su hijo residente en Estados Unidos, por sucesión o por donación, se entienden ubicados en Bizkaia, la normativa aplicable será en ambos casos la Norma Foral del Impuesto sobre Sucesiones,

a la sazón vigente, es decir, la aprobada por el Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

-El Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi emitió informe, con fecha 5 de noviembre de 2013, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal, en el que concluye que:

*"en los supuestos de obligación real en los que lo que se trasmite al no residente es un bien concreto y determinado que se encuentra en Bizkaia, resulta de aplicación la normativa vizcaína del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, con independencia de que la transmisión se verifique "ínter vivos" o "mortis causa". Sin embargo, esta conclusión no puede extenderse a aquellos supuestos en los que lo que adquiere el no residente es una participación indivisa, o una cuota parte, en un patrimonio conjunto conformado por bienes y derechos situados, que pueden ejercitarse, o que han de cumplirse, tanto en territorio foral como en territorio común, ya que, en este último caso, no todos los bienes y derechos adquiridos por el no residente se encuentran localizados en territorio vasco tal y como exige el artículo 25 del Concierto Económico y el artículo 2 de la NFISD" .*

Dicho informe fue remitido a la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas el día 13 de noviembre de 2013, quien a los efectos previstos en el artículo 64 b) del Concierto Económico, el 26 de diciembre de 2013 remitió a la Directora General de Administración Tributaria del Gobierno Vasco su propuesta de contestación a la consulta, manifestando que:

*"En el caso de obligación real de contribuir por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, transmisión "mortis causa", solo cuando todos los bienes y derechos localizados en España incluidos el caudal relicto estén situados, puedan ejercitarse o deban cumplirse en territorio del País Vasco, será competente para su exacción la Diputación Foral*

*correspondiente, por lo que, en el caso planteado por la consulta, si se opta por la transmisión "mortis causa" la competencia normativa y de exacción del Impuesto que debería satisfacer el hijo no residente de la consultante correspondería a la Administración del Estado. Por el contrario, si por vía de donación se transmiten bienes únicamente situados en territorio vasco, la competencia corresponderá a la Diputación Foral donde radiquen".*

2. El 11 de noviembre de 2014 el Presidente de la Junta Arbitral remitió escrito a la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y al Viceconsejero de Hacienda y Política Financiera del Gobierno Vasco, notificándoles la admisión del conflicto al objeto de que de acuerdo con lo establecido en el apartado 4 del artículo 16 del Reglamento de la Junta Arbitral, las Administraciones interesadas formularan en el plazo de un mes las alegaciones que tuvieran por conveniente.

3 La Diputación Foral de Bizkaia formula alegaciones mediante escrito fechado el 25 de noviembre de 2014, registrado el siguiente día, en el que profundizando en la tesis sostenida por el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi concluye que *"en los supuestos de obligación real en los que lo que se transmite al no residente es un bien concreto y determinado que se encuentra en Bizkaia, resulta de aplicación la normativa vizcaína del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con independencia de que la transmisión se verifique "ínter vivos" o "mortis causa".*

4. La Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en escrito de fecha 17 de diciembre de 2014, manifiesta que no formula alegaciones adicionales a las que realizó en el trámite de contestación a la consulta.

5. La Diputación Foral de Gipuzkoa en escrito de 14 de enero de 2015 ratifica su conformidad con la posición mantenida por el OCTE en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

6 El procedimiento se ha tramitado de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, en particular, conforme a las prescripciones de su artículo 14.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. La lectura de los informes de la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi permite sostener que se nos pide, exclusivamente, un pronunciamiento sobre cuál es la normativa aplicable (común o foral) en un supuesto en el que se pretende llevar a cabo una transmisión lucrativa *mortis causa* (sucesión) o alternativamente una transmisión lucrativa *ínter vivos* (donación), dependiendo la respuesta en última instancia de la interpretación que se dé a los términos "cuando la totalidad de los bienes o derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco", utilizados por el artículo 25. Uno.d) del Concierto Económico.

2. Esta Junta Arbitral es competente para resolver el conflicto suscitado en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa del Concierto Económico, con motivo de la consulta planteada por Dña. NOMBRE Y APELLIDOS 1, del que se nos dio traslado mediante escrito de 11 de febrero de 2014.

3. La normativa aplicable es la vigente el día del planteamiento de la consulta {el 5 de diciembre del 2012} que no coincide exactamente con la vigente al

tiempo de dictar la presente resolución, puesto que el artículo 25 (entre otros) del Concierto, en la redacción dada por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, ha sido modificado por la Ley 7/2014, de 21 de abril. Ello no obstante, la respuesta que haya de darse será la misma puesto que la modificación no incide sobre el objeto del conflicto.

Concretamente, el artículo 25. Uno del Concierto, al tiempo de plantearse la consulta disponía que corresponderá la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con el carácter de tributo concertado de normativa autónoma, 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.

b) En las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos bienes radiquen en territorio vasco.

A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley. 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

c) En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.

d) En el supuesto en el que el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero, cuando la totalidad de los bienes o derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse. o hubieran de cumplirse en territorio vasco, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contrato haya 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".

4. En la letra d) del artículo 25. Uno del Concierto se contiene un criterio específico para cuando el contribuyente no solo tenga su residencia en el extranjero, sino que, además, "la totalidad de los bienes y derechos est[en] situados, pue[dan] ejercitarse o h[ayan] de cumplirse en territorio vasco".

La consultante -nos dice- es titular de bienes y derechos situados en territorio común y en territorio vasco, pero lo cierto es que al hijo residente en Estados Unidos pretende transmitirle *mortis causa* únicamente participaciones en el capital social de una entidad con domicilio en Bizkaia.

No aclara el Concierto si para entender aplicable la letra d) del artículo 25. Uno, los bienes o derechos que han de estar situados en territorio vasco son todos los del causante o basta con que en territorio vasco estén situados, los concretos bienes o derechos que recibe el causahabiente. A favor de esta segunda posibilidad milita, de una parte, el hecho de que el Impuesto sobre Sucesiones no grava el caudal hereditario en su conjunto sino los incrementos patrimoniales obtenidos, a título lucrativo, de forma individual por cada contribuyente. Y, de otra, que el artículo 25 letra d) del Concierto contiene un criterio específico sin establecer distinción alguna entre las adquisiciones gratuitas "*inter vivos*" y "*mortis causa*".

La consultante y la Hacienda Foral de Bizkaia señalan que el legislador se fija en el adquirente (sujeto pasivo) y no en el causante. Lo contrario parece mantener la Administración tributaria estatal, argumentando en los términos que siguen:

*"(.....) la letra d) del artículo 25. Uno del Concierto atribuye a la Diputación Foral correspondiente la competencia normativa y de exacción "cuando la totalidad de los bienes y derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran cumplirse en territorio vasco" lo*

*que exige que todos los bienes de la herencia o donación se encuentren situados en territorio español. En el caso de una herencia, para que fuera competente la Diputación Foral sería preciso que todos los bienes de la masa hereditaria se encuentren en territorio vasco. En el caso de la transmisión "inter vivos" deberán estarlo todos los bienes comprendidos en la donación.*

*La anterior interpretación se confirma, desde un punto de vista sistemático, por lo dispuesto en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio en el artículo 24 del Concierto. Dicho precepto se refiere también a una universalidad de bienes y a la obligación real de contribuir, señalando que la competencia corresponderá a las Diputaciones Forales "cuando el mayor valor de los bienes y derechos radique en territorio vasco".*

*Tanto para el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como para el Impuesto sobre el Patrimonio la Ley toma en consideración el conjunto de los bienes transmitidos o poseídos, exigiéndose para el primero de ellos que todos radiquen en territorio vasco y bastando para el segundo que estén localizados en territorio vasco la mayoría de los bienes."*

5. Sin embargo, lo que importa tanto a los efectos del Impuesto de Sucesiones como del Impuesto de Donaciones es lo adquirido individualmente a título lucrativo por cada contribuyente, prescindiendo de sí la adquisición lo es "ínter vivos" o "mortis causa". Y desde luego donde la norma no distingue no es dado al intérprete distinguir, según el conocido aforismo jurídico.

De ahí que la invocación por la Administración estatal del artículo 24 del Concierto en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio no refuerce sus pretensiones, sino más bien lo contrario. En efecto, poco tiene que ver el hecho de que en el Impuesto sobre el Patrimonio el punto de conexión se configure por el Concierto Económico de una forma distinta. Dicho artículo establece, que: *"Tratándose de sujetos pasivos por obligación real de contribuir, la exacción del Impuesto corresponderá a las Diputaciones Forales cuando el mayor valor de los bienes y derechos radique en territorio vasco. A estos*

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

Repárese que entre el precepto recién citado y el contenido en la letra a) del artículo 25.Uno existe un punto en común: ambos se fijan en el sujeto pasivo, el contribuyente, pues lo que les importa a ambos es quién realiza el hecho imponible. Por lo demás, en un caso (Impuesto sobre el Patrimonio) se atiende al "mayor valor" y en otro (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) a la "totalidad de los bienes y derechos", referidos ambos al contribuyente.

6. A resultas de lo que antecede, en respuesta a la cuestión planteada hemos de concluir que a la adquisición, bien por herencia o bien por donación, por el hijo residente en Estados Unidos, exclusivamente de participaciones en una sociedad con domicilio fiscal y social en Bizkaia, que pretende transmitirle Dña. NOMBRE Y APELLIDOS 1, residente en Bizkaia, le resultaría aplicable la normativa foral vizcaína.

Hay que añadir, por último, que esta competencia normativa comporta la competencia de la Diputación Foral para la exacción del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, *"tributo concertado de normativa autónoma"*. La correlación entre competencia exactora y competencia normativa tiene una excepción en el artículo 25. Dos del Concierto, que no rige para los supuestos contemplados en la letra d) del tantas veces citado artículo 25.Uno, norma preventiva dirigida a evitar cambios de domicilio por motivos fiscales.

En su virtud, la Junta Arbitral

## **ACUERDA**

1º.- Declarar que a la adquisición, bien por herencia o bien por donación, por el hijo residente en Estados Unidos, exclusivamente de participaciones en una sociedad con domicilio fiscal y social en Bizkaia, que pretende transmitirle Dña.

NOMBRE Y APELLIDOS 1, residente en Bizkaia, le resultaría aplicable la normativa foral vizcaína.

2°.-La terminación y el archivo de las actuaciones.

3°.-Notificar el presente acuerdo a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa del Concierto Económico y a las Administraciones comparecidas en este procedimiento.