



**NÚMERO CONSULTA:** 7-2018

**ORGANO:** DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

**CONCEPTO:** IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

**FECHA SALIDA:** 27/12/2018

**NORMATIVA:** 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. Ley 28/1990 de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra.

**DESCRIPCIÓN HECHOS:** En fecha 14 de agosto de 2018 falleció el padre de la consultante, quien había residido en Navarra hasta el 12 de enero de 2018, fecha en la que, según asegura la interesada en su escrito de consulta, trasladó su residencia a Entrena (La Rioja).

**CUESTIONES PLANTEADAS:** Comunidad Autónoma competente ante la que los herederos deben presentar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y normativa aplicable.

**CONTESTACIÓN COMPLETA:** 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, en relación con el alcance de la delegación de competencias establece, en su artículo 55, que **no es objeto de delegación la contestación de las consultas reguladas en los artículos 88 y 89 LGT, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias.**

Respecto a la cuestión planteada, la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de **La Rioja no es competente para pronunciarse sobre la aplicación de la Ley 28/1990 de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra.**

Por consiguiente, para confirmar el sentido en la aplicación de dicha Ley para la determinación competencia de la Comunidad Foral de Navarra, habida cuenta del reciente cambio de domicilio, esta Dirección General de Tributos entiende que deberá formularse consulta, bien a la Comunidad Foral de Navarra, bien a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

No obstante, desde esta Dirección General de Tributos del Gobierno de La Rioja, con objeto meramente informativo y no vinculante, se procede a informar a la interesada del marco normativo aplicable.



**Gobierno  
de La Rioja**

### **Administración autonómica ante la que debe presentarse el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**

Para determinar cuál es la Administración autonómica competente para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como la normativa tributaria aplicable para su liquidación en el supuesto planteado en el escrito de consulta, procede acudir a las reglas y puntos de conexión establecidos en las siguientes normas:

- 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. Esta norma determina el punto de conexión aplicable para determinar la Comunidad Autónoma competente, pero siempre dentro del ámbito de las Comunidades Autónomas de Régimen Común, por lo que no se aplica a los territorios forales.
- La Ley 28/1990 de 26 de diciembre, aprueba el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra (en lo sucesivo Convenio Económico con Navarra). De acuerdo con esta norma, se deslinda la competencia entre el territorio foral y común y, sólo en el caso de que el hecho imponible corresponda a este último se aplicará la Ley 22/2009.

En un primer momento, corresponde analizar si la competencia (exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación) del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones corresponde al territorio foral Navarra.

De acuerdo a lo establecido en el escrito de consulta, el 12 de enero de 2018, el causante trasladó su residencia desde Navarra, donde venía residiendo hasta el momento, a Entrena (La Rioja), cambio de domicilio que comunicó mediante el correspondiente modelo 030 presentado ante la Agencia Tributaria el mismo 12 de enero de 2018 por vía telemática y el 16 de enero de 2018 ante la Hacienda Navarra, según consta en la documentación que se aporta junto con el escrito de consulta.

Así mismo, con la misma fecha 12 de enero de 2018, el causante procedió su inscripción en el padrón municipal de Entrena (La Rioja) con la calificación de residente vecino.

### **Primero.- Aplicación del Convenio Económico con Navarra**

El artículo **31 del Convenio Económico con Navarra**, en relación con la normativa aplicable y exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece:

*“1. Corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto que grava las sucesiones y donaciones en los siguientes supuestos:*

*a) En la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio y en las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando el **causante tenga su residencia habitual en Navarra** o, teniéndola en el extranjero, conserve la condición política de navarro con arreglo al artículo 5º de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra. (...)*

En relación al concepto de **residencia habitual**, el **artículo 8 del del Convenio Económico con Navarra**, recoge las siguientes reglas:

*“2. A los efectos de este Convenio, se entenderá que las personas físicas residentes en territorio español tienen su **residencia habitual en territorio navarro**, aplicando sucesivamente las siguientes reglas:*



**Gobierno  
de La Rioja**

**1ª.** Cuando permanezcan en dicho territorio el **mayor número de días:**

a) Del periodo impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) 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.

Para determinar el periodo de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en territorio navarro cuando radique en él su **vivienda habitual**.

**2ª.** Cuando tengan en este territorio 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, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

**3ª.** Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(...)."

En relación con el supuesto de la consulta planteada, será competente la Comunidad Foral de Navarra, y por lo tanto, no corresponderá a La Rioja, siempre que el causante hubiera tenido su **residencia habitual** en dicho territorio conforme a las normas indicadas en el artículo transcrito.

Si consideramos que el causante no tuvo su residencia en el Navarra a la fecha de fallecimiento, por haber trasladado su domicilio a La Rioja 7 meses antes de su fallecimiento y que, por tanto, no residió en Navarra un mayor número de días del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, desde su fallecimiento, en principio, la competencia para su exacción no correspondería a Navarra sino al territorio común.

No obstante todo lo anterior, la consultante deberá tener también en cuenta lo previsto en el artículo 43 del Convenio Económico con Navarra en cuanto a las discrepancias y cambio de domicilio.

#### **"Artículo 43. Discrepancias y cambio de domicilio fiscal**

1. Las personas físicas residentes en territorio común o en el foral que pasen de tener su residencia habitual en uno a tenerla en el otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión.

Además, cuando en virtud de lo previsto en el número siguiente deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

2. No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva. Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y con el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias: en primer lugar, que en el año en el cual se produzca el cambio de residencia o en el siguiente la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por ciento a la del año anterior al cambio; en segundo lugar, que en el año en el cual se produzca dicha situación la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la



**Gobierno  
de La Rioja**

que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en el territorio de residencia anterior al cambio y, en tercer lugar, que se vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio.

3. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas cuando en el ejercicio anterior o en el siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad.

4. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes, vendrán obligados a comunicar a ambas Administraciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir el impuesto. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la comunicación se entenderá producida por la presentación de la declaración del impuesto.

5. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. La Administración promotora dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de cuatro meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que hayan de retrotraerse los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente. Si no hubiera conformidad, podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el número siguiente de este artículo.

Con carácter previo a la remisión de una propuesta de cambio de domicilio, la Administración interesada podrá llevar a cabo, en colaboración con la otra Administración, actuaciones de verificación censal del domicilio fiscal.

Cuando se produzca un cambio de oficio de domicilio, previo acuerdo de ambas Administraciones, o como consecuencia de una resolución de la Junta Arbitral, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el nuevo domicilio fiscal así determinado se mantendrá durante los tres años siguientes a la fecha de resolución.

6. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se contempla y regula en el artículo 51 de este convenio económico.”

### **Segundo.- Aplicación de la Ley 22/2009**

Concluida la no residencia del causante en Navarra y la no aplicación del Convenio Económico, corresponde aplicar la **Ley 22/2009** para determinar qué administración autonómica o, en su caso estatal, es la competente, cuestión regulada en los artículos 32 y 28, tal y como se expone a continuación:

#### **“Artículo 32. Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.**

1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio.

2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:

a) En el caso del impuesto que grava las **adquisiciones “mortis causa”** y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el **territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.**

(.....)

5. En los supuestos previstos en las letras a) y c) del apartado 2 anterior, **se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario** hubiere tenido su residencia habitual conforme a lo previsto en el artículo 28.1.1º.b) de esta Ley.”



**Gobierno  
de La Rioja**

**“Artículo 28. Residencia habitual de las personas físicas.**

1. A efectos de lo dispuesto en este Título, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma:

**1.º** Cuando permanezcan en su territorio un **mayor número de días**:

(...)

b) Del período de los **cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.**

(...)

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio **radique su vivienda habitual**, definiéndose ésta conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**2.º** Cuando no fuese posible determinar la permanencia a que se refiere el punto 1.º anterior, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan 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 (...).

**3.º** Cuando no pueda determinarse la residencia conforme a los criterios establecidos en los puntos 1.º y 2.º anteriores, se considerarán residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(...)

4. No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos.

(...)”

Por tanto, si se considera que el causante ha tenido su residencia habitual en La Rioja a la fecha de su fallecimiento, por haber permanecido en dicho territorio un mayor número de días el año inmediato anterior y por aplicación de los puntos de conexión establecidos en la Ley 22/2009, la Administración competente para la exigencia del Impuesto será la Comunidad Autónoma de La Rioja, resultando de aplicación, además, la propia normativa que esta Comunidad Autónoma hubiera aprobado en relación con el Impuesto.