

Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana. Comentario a la Resolución de 30 de septiembre de 2019

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones a título lucrativo.

Considera el TEAR, tras realizar un amplio y exhaustivo análisis del artículo 33.5.c) de la Ley 35/2006, del IRPF, así como de los preceptos de las diferentes leyes que le precedieron que, en los casos en los que se produce la transmisión de un bien a título lucrativo, la salida del bien del patrimonio del contribuyente no genera una pérdida patrimonial computable por su valor de mercado, pero puede generar tanto una ganancia como una pérdida patrimonial que se computa por la diferencia entre ese valor y el de adquisición. En este sentido, se distingue entre la pérdida económica y la pérdida fiscal. La primera se produce como consecuencia de toda transmisión lucrativa, puesto que el valor del patrimonio del contribuyente disminuye, y esa es, precisamente, la que el precepto analizado ha querido excluir de la base imponible, sin que por ello debamos entender que queda también excluido la pérdida patrimonial fiscal -que es aquella que se produce por diferencia entre el valor de adquisición y el de donación del bien-.

Fundamentos de derecho

(...)

SÉPTIMO.- Evidentemente, no pretendemos abordar el examen de los diferentes supuestos de exclusión del concepto de ganancias y disminuciones patrimoniales: nos interesa sólo uno concreto, que es el del precepto en que la Oficina Gestora pretende basar el rechazo de una disminución patrimonial como consecuencia de la diferencia negativa entre el valor de adquisición del 50% de uno de los inmuebles donado a sus hijos por la persona ahora reclamante y el valor del bien donado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Es la exclusión que antes hemos subrayado con referencia a la Ley 44/1978: **«No son disminuciones patrimoniales las debidas... a liberalidades del sujeto pasivo»**. El significado del precepto -y ello ha sido tradicionalmente aceptado de forma pacífica- es que lo que antes hemos denominado pérdida económica, inherente a toda transmisión lucrativa, no es una disminución patrimonial a efectos del IRPF. Es decir, si en el patrimonio del sujeto pasivo, cuyo valor es 1.000, se dona un elemento (por ejemplo, un inmueble) que vale 100, automáticamente hay una disminución del valor del patrimonio, que se reduce a 900 (pérdida económica de 100); pero eso no significa que, a efectos del IRPF, exista una disminución patrimonial de 100: esto -y no otra cosa- es lo que quiere decir el precepto en cuestión; y ello no tiene nada que ver con que la salida de ese bien (por valor de 100) pueda haber generado un incremento de patrimonio de 60, si su valor de adquisición fue de 40, o una disminución de patrimonio de 15, si el bien se hubiese adquirido por el obligado tributario por un coste de 115. Obsérvese que el precepto habla sólo de «disminuciones patrimoniales» («No son disminuciones patrimoniales»), no habla, como los otros apartados del artículo 20, de «incrementos o disminuciones»: ello es precisamente porque, conceptualmente, los casos que menciona en esa delimitación negativa del concepto son supuestos que exclusivamente pueden ocasionar disminuciones del valor del patrimonio (las debidas al consumo; las debidas a liberalidades del sujeto pasivo -en que sale un bien sin entrada de contraprestación alguna-; las pérdidas de «rendimientos» sujetos al Impuesto; las pérdidas originadas por el juego -sin perjuicio de la atenuación que se introdujo por la Ley 35/2006 en este punto, permitiendo el cómputo fiscal de las pérdidas de juego hasta donde alcanzasen las ganancias obtenidas en el mismo período.

Por consiguiente, no ofrece dudas, ni nunca las ha ofrecido, ni siquiera para la misma Administración tributaria: en la Ley 44/1978 la salida de un bien del patrimonio por una transmisión a título lucrativo (una liberalidad del sujeto pasivo) no genera una disminución de patrimonio (una pérdida patrimonial, en la terminología hoy vigente) por el importe del valor del bien, pero sí puede generar una pérdida patrimonial (disminución patrimonial), computable en el IRPF, si el valor de adquisición de ese bien fue superior al de enajenación; y la cuantía de esa pérdida será la diferencia entre ambos valores. En efecto, el precepto comentado no es obstáculo para que la Ley 44/1978 hable reiteradamente, como se ha expuesto, de disminuciones de patrimonio derivadas de transmisiones a título lucrativo, «inter vivos» y «mortis causa»: lo único que significa es que la disminución del valor del patrimonio que -como decíamos- se produce necesariamente, por el valor actual del bien que sale (ya que no existe entrada alguna en contraprestación), esa bajada de valor del patrimonio -repetimos-, no es computable en el IRPF del donante.

Pues bien, como vamos a ver, esta estructura de los incrementos y disminuciones patrimoniales (hoy, ganancias y pérdidas patrimoniales) es la que -en su esencia- ha llegado hasta la actualidad; y el significado del precepto que sirve de base a la liquidación ahora impugnada (artículo 33.5.c Ley 35/2006) es exactamente el mismo del que acabamos de comentar, en el párrafo anterior, de la Ley 44/1978.

No supuso variación alguna en el punto que estudiamos la nueva redacción del artículo 20 de la Ley del IRPF por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre.

La siguiente Ley del IRPF fue la Ley 18/1991, de 6 de junio, en la cual, se introducen modificaciones importantes en la tributación de los incrementos y disminuciones de patrimonio; así, se estableció -como hemos dicho- que «*no estarán sujetos los incrementos netos de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de transmisiones onerosas cuando el importe global de éstas durante el año natural no supere 500.000 pesetas*» (artículo 44.1, segundo párrafo); se suprime definitivamente la «*plusvalía del muerto*» (artículo 45.5.a), al disponer que «*no se someterán al impuesto los incrementos y disminuciones de patrimonio que se pongan de manifiesto: a) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del sujeto pasivo...*»; etc. Sin embargo, el concepto de los incrementos y disminuciones de patrimonio se sigue formulando en términos idénticos (artículo 44.1) como «*las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél*» y la estructura de su configuración normativa sigue inalterable: con su delimitación negativa del concepto, estableciendo en su artículo 44.3.b), como hiciera el artículo 20.2 de la Ley 44/1978, que «**no tendrán la consideración de disminuciones patrimoniales, ... las debidas: ... b) A donativos o liberalidades...**»

La situación es idéntica en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: aunque se modifica ligeramente la literalidad del concepto de las que ya pasan a denominarse «ganancias y pérdidas patrimoniales», en esencia es el mismo. Según el artículo 31.1, «*son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos*». Y, en lo que ahora nos interesa, se mantiene la misma delimitación negativa del concepto, puesto que, según el artículo 31.5.c), «**no se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes: ... c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos «inter vivos» o a liberalidades**».

Como no podía ser de otra forma, idénticos a los términos que acabamos de ver son los recogidos en el TR de la LIRPF, aprobado por RD Legislativo 3/2003. Habremos de extraer, por tanto, las mismas conclusiones.

Por último, llegamos a la vigente Ley del IRPF, la Ley 35/2006, cuyos preceptos coinciden con lo hasta aquí expuesto en cuanto a la estructura normativa para configurar el concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales: como en los casos anteriores, el concepto amplio prácticamente no ha variado y, en cuanto a la exclusión que ahora nos interesa, dice el artículo 33.5.c) exactamente lo mismo: «**no se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes: ... c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades**».

Pueden encontrarse opiniones en la doctrina en el sentido de que la redacción del artículo 31.5.c) de la Ley 40/1998, al sustituir el término «*donativos*» utilizado por las Leyes 44/1978 y 18/1991 por el de «*transmisiones lucrativas inter vivos*» favorecería la interpretación de la DGT en el sentido de excluir del concepto fiscal de pérdidas patrimoniales en su doble sentido: tanto la pérdida en términos económicos, que se produce siempre en las donaciones para el donante por la salida de bienes o derechos de su patrimonio, como la pérdida patrimonial que en su caso pudiera generarse por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión. Y, sin embargo -tampoco faltan opiniones en contrario-, no podemos compartir aquel criterio por diversas razones:

1ª) **En primer lugar**, porque entendemos que, **con el cambio de redacción mencionado -que se invoca citándolo sólo en parte- no se ha producido variación alguna real en el alcance de la delimitación negativa del concepto de disminuciones patrimoniales**. En efecto, se habla, como hemos dicho, de sustitución del término «*donativos*» por el de «*transmisiones lucrativas inter vivos*» y no es así: lo que se excluye del concepto de pérdidas patrimoniales en la Ley 44/1978 son «*las debidas a liberalidades del sujeto pasivo*» y en la Ley 18/1991 son «*las debidas a donativos y liberalidades*» y de ahí se pasa a la actual redacción (Leyes 40/1998 y 35/2006), en las que lo que se excluye son «*las debidas a transmisiones lucrativas por actos «inter vivos» o a liberalidades*». En nuestra opinión, aparte de las posibles redundancias existentes en las distintas redacciones, el contenido de la exclusión que nos ocupa no ha experimentado variación alguna y ello, tanto desde un punto de vista literal o gramatical, como desde un punto de vista técnico jurídico. En efecto, literal o gramaticalmente, según el Diccionario de la Lengua Española de la RAE, el término «liberalidad», único usado por la Ley de 1978, en la acepción que ahora más nos interesa, significa «*disposición de bienes a favor de alguien sin ninguna prestación suya*» (otra de las acepciones es «*generosidad, desprendimiento*»); así, pues, desde nuestro punto de vista, la exclusión se refiere a las *transmisiones a título lucrativo por actos «inter vivos»* (recordemos que la plusvalía del muerto desapareció con la Ley 40/1998, eliminación que consta hoy en el artículo 33.3.b) de la Ley 35/2006).

En la Ley 18/1991 se añaden en el supuesto de exclusión los «*donativos*», término de significación dudosa -máxime si tenemos en cuenta la diferencia entre su concepto gramatical y jurídico, que inmediatamente comentaremos-, pero que, en cualquier caso, sin duda, es un concepto comprendido en el más amplio de «*liberalidades*», que acabamos de ver es equiparable a transmisiones a título lucrativo. Según la RAE «*donativo*» significa «*dádiva, regalo, cesión, especialmente con fines benéficos o humanitarios*». Por tanto, en la Ley 18/1991, el término «*donativos*» ni añade ni quita nada, puesto que el concepto que excluye dicha ley de las pérdidas patrimoniales sigue siendo el de *transmisiones a título lucrativo por actos «inter vivos»*.

Y lo mismo ocurre con la redacción -idéntica- de las Leyes 40/1998, TR de 2004 y Ley 35/2006, en la que lo que se excluye del concepto de pérdidas patrimoniales son las debidas a «*transmisiones lucrativas por actos «inter vivos» o a liberalidades*». Nada que añadir a lo ya comentado, salvo -según nuestras conclusiones anteriores- la evidente redundancia en que incurre el precepto, que habría podido limitarse a excluir, como en los casos anteriores, las pérdidas debidas a *transmisiones a título lucrativo por actos «inter vivos»*.

Pero es que, además, en sentido técnico jurídico, en el ámbito tributario, los términos «*donativos*» y «*liberalidades*» aparecen reiteradamente en las sucesivas leyes reguladoras del Impuesto sobre Sociedades -siendo aplicables también en el IRPF, por la remisión normativa en materia de rendimientos de actividades económicas- y siempre son mencionados expresamente entre los supuestos de gastos no deducibles (por ejemplo, en el artículo 15.e) de la vigente LIS, Ley 27/2014, de 27 de noviembre), siendo generalmente equiparados a gastos o transmisiones de bienes sin contraprestación, directa o indirecta, que no son jurídicamente exigibles, todo lo cual corrobora lo que acabamos de exponer.

En conclusión, no creemos que a una variación tan insignificante -por no decir realmente inexistente- en la redacción de la norma pueda atribuírsele un cambio sustantivo de semejante alcance.

2ª) **En segundo lugar**, porque nuestro criterio resulta plenamente corroborado no sólo por la **interpretación histórica** -a la que hemos venido refiriéndonos hasta ahora-, sino también por

la **interpretación literal, sistemática, lógica y teleológica** del precepto de la Ley 35/2006 a que nos venidos refiriendo, como pasamos a ver inmediatamente.

Evidentemente, no habrá pérdida fiscal si un padre dona a un hijo una cantidad de dinero, pero puede haberla si le dona cualquier otro bien de su patrimonio.

Desde un punto de vista gramatical o literal, cabe llamar la atención sobre la literalidad de la redacción del precepto del artículo 33.5 en sus letras b), c) y d) cuando dice que

«no se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes:

a) ...

b) *Las debidas al consumo.*

c) *Las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades.*

d) *Las debidas a pérdidas en el juego...*

e)...

f)...

g...»

En nuestra opinión, la utilización de la expresión «*las debidas*» no es baladí ni casual y tiene una importante significación, puesto que aparece usada, en todos los textos legales reguladores del IRPF a que nos hemos venido refiriendo, exclusivamente con referencia a estos tres supuestos y, siendo muy numerosas las exclusiones que hace la ley del concepto de pérdidas y disminuciones patrimoniales -no en vano se ha dicho que la ley emplea mucho más texto en aclarar lo que no son que lo que son las ganancias y disminuciones patrimoniales-, sólo se usa y siempre se usa con referencia exclusiva a estos tres supuestos, que tienen algo en común, a diferencia de todos los demás; antes lo dijimos con respecto a la Ley 44/1978: son casos en los que de forma necesaria e inmediata se produce una pérdida: por el consumo; por la salida de un bien del patrimonio del donante que entraña en todo caso una transmisión lucrativa por actos inter vivos; o por la existencia de una pérdida en el juego. Por eso dice y ha dicho siempre la ley «*las debidas*», mientras que, en los demás casos utiliza otras expresiones porque en ellos puede, o no, existir una pérdida: así, «*las derivadas de...*», «*con ocasión de...*», etc.

En este sentido, cabe subrayar que la exclusión del concepto de pérdidas patrimoniales que hace el propio precepto en cuanto a «*las debidas al consumo*», está haciendo referencia al consumo de bienes percederos o a la parte consumida (amortización o depreciación por el uso) de los bienes de consumo duradero, puesto que la enajenación de bienes de consumo duradero sí puede dar lugar a una disminución patrimonial, como ha admitido reiteradamente la DGT.

Por tanto, si los apartados mencionados se están refiriendo exclusivamente a supuestos en que necesariamente se produce una disminución del valor del patrimonio, lo que está excluyendo el artículo 33.5.c) LIRPF -y todas las leyes anteriores- es únicamente lo que antes denominamos «pérdida patrimonial económica», que es la que necesariamente se produce en los tres casos mencionados (puesto que en todos ellos sale un bien sin entrada de otro en contraprestación), no excluyéndose la pérdida patrimonial fiscal, generada por diferencia entre el valor de adquisición y el de donación del bien.

A la misma conclusión nos conduce la **interpretación sistemática**. En efecto, de no aceptarse la interpretación que estamos sosteniendo, carecerían por completo de sentido los preceptos de los artículos 34, 35 y 36 de la propia Ley 35/2006. Veámoslos:

El artículo 34 contiene la norma general en cuanto al «importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales» y en su apartado 1 dice:

«El importe de las ganancias **o pérdidas patrimoniales** será:

1. a) *En el supuesto de **transmisión** onerosa o **lucrativa**, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.*
2. b) *En los demás supuestos, ...»*

Tras referirse el artículo 35 a las transmisiones a título oneroso, el artículo 36 aparece bajo el epígrafe de «**transmisiones a título lucrativo**», disponiendo en su primer párrafo lo siguiente:

«**Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior**, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.»

Parece claro que, puestos estos preceptos en relación con el que nos ocupa e interpretando los unos con los otros, en ningún caso podemos concluir que el artículo 33.5.b) LIRPF pueda estar excluyendo del concepto de pérdidas patrimoniales las pérdidas fiscales que se generen, en su caso, en las transmisiones a título lucrativo por actos «inter vivos».

Señalemos que estos mismos preceptos, o muy semejantes, han existido en todas las leyes reguladoras del IRPF anteriores a la vigente (Vide. artículos 45.1.a) y 47 de la Ley 18/1991 y artículos 32.1, 33 y 34 de la Ley 40/1998).

También con arreglo a una **interpretación lógica** existe un argumento importante desde nuestro punto de vista: ¿por qué habría de excluirse del cómputo de la pérdida patrimonial, por diferencia entre el valor de adquisición y el de donación, al padre que dona un determinado bien a su hijo, cuando si el padre vendiese el bien en primer lugar y donase seguidamente el importe a su hijo nadie cuestionaría la pérdida patrimonial y el resultado podría ser muy semejante o, según los casos, idéntico? El resultado es prácticamente el mismo y, en función de la fungibilidad del bien donado, podría suceder que fuera idéntico (por ejemplo, padre que vende acciones cotizadas en bolsa, computando la pérdida existente, le dona el dinero al hijo y éste, acto seguido, compra las mismas acciones); y, sin embargo, el tratamiento fiscal en el IRPF, de no aceptarse nuestra posición, sería radicalmente distinto.

Con todo, las más importantes consideraciones son las que derivan de la **interpretación teleológica**, que en este caso hemos de encontrarla en la concordancia con los principios constitucionales y, muy especialmente, en el **principio de capacidad contributiva**, así como en la **equidad**, que en todo caso es guía esencial en la labor interpretativa. Si tenemos en cuenta que las pérdidas o ganancias patrimoniales han de determinarse elemento por elemento, si un padre dona varios bienes a su hijo y admitiésemos sólo la sujeción al Impuesto de las ganancias, pero no la de las pérdidas, el resultado sería manifiestamente contrario a los principios enunciados. Baste poner un ejemplo: el padre compró 1.000 acciones de Telefónica a 13 euros, otras 1.000 a 8 euros y otras 1.000 a 12,80 euros; dona las 3.000 acciones a su hijo siendo el valor de cotización de 10 euros. Lo cierto es que el valor de adquisición de las 3.000 acciones donadas es de 33.800 euros y que el valor de transmisión sería de 30.000 euros, lo que supondría una pérdida real de 3.800 euros; sin embargo, de entender que no son computables como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas inter vivos, no debería admitirse ni la pérdida generada en las primeras 1.000 acciones (-3.000 euros) ni la generada en las compradas en tercer lugar (-2.800 euros), con lo que el resultado fiscal de la operación sería una ganancia patrimonial de 2.000 euros, sujeta a tributación. Los ejemplos podrían ser innumerables (compra por partes y a distintos precios de un terreno que después se dona, a uno o a varios donantes, existiendo partes en las que se genera ganancia y otras en las que se produce una pérdida, etc).

(...)

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 2652/2016, de 16 de septiembre de 2019

ISD. Las restricciones en la normativa interna que discriminen a residentes en terceros estados deben entenderse también contrarias a Derecho Comunitario.

En esta resolución, el Tribunal aplica la jurisprudencia del Tribunal Supremo que entendió que en la Disposición Adicional Segunda que el Legislador introdujo en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a raíz de la STJUE de 3 de septiembre de 2014, se interpretó mal esta última pues únicamente trató de salvar las diferencias de tratamiento fiscal entre residentes en territorio español y residentes en estados comunitarios, concluyendo que también es contraria a Derecho Comunitaria aquella normativa interna que discriminase a residentes en terceros países.

Fundamentos de derecho

(...)

QUINTO.-

Por ley 26/2014 de 27 de Noviembre fue redactada la vigente Disposición adicional segunda de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la que se adecúa la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado disponiendo:

«1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:

a) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.

b) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma. c) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.

d) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan.

e) En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes no residentes, que sean residentes

en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.»

SEXTO.-

De dicha Disposición Adicional se deduce que el legislador español interpretó la citada Sentencia en el sentido de la aplicación del principio de no discriminación a los residentes en países de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

No obstante lo anterior, debe tenerse en cuenta la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida en sus Sentencias 242/2018 y 492/2018 de 19 de febrero de 2018 las cuales fundamentándose tanto en la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, como en otra jurisprudencia europea que en ellas se cita, se concluye que una normativa de un Estado miembro que supedita la aplicación de una exención del impuesto de sucesiones al lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, y que causan que una mayor carga fiscal a los no residentes que las sucesiones en las que solo intervienen residentes, constituye una restricción de la libre circulación de capitales, sin que dicho principio se limite a los residentes en países de la Unión europea o del espacio económico europeo.

En dichas Sentencias se declara expresamente que:

«A la vista del planteamiento del recurso, la primera controversia, que resulta determinante para su resolución, es la aplicabilidad al caso de los efectos de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, pues mientras la Administración sostiene que no afecta a los residentes en países extracomunitarios, la recurrente entiende que puede formular la reclamación a su amparo.

Pues bien, la controversia ha de resolverse a favor de la recurrente, que la fundamenta de manera suficiente con invocación del criterio sostenido por el TJUE en sentencia de 17 de octubre de 2013, asunto C-181/12, en la que se plantea cuestión prejudicial por un Tribunal alemán sobre la interpretación de los arts. 56 CE y 58 CE (actuales arts. 63 y 65 TFUE), en el pleito suscitado por el causahabiente de una ciudadana suiza, ambos residentes en Suiza, en relación con la liquidación del impuesto de sucesiones relativo a un inmueble sito en Alemania.

Señala el TJUE, «que mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro relativa al cálculo del impuesto sobre sucesiones que establece, en caso de adquisición mortis causa de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado, que la reducción de la base imponible en el supuesto -como sucede en el litigio principal- de que el causante y el causahabiente residan, en el momento del fallecimiento, en un tercer país como la Confederación Suiza, es inferior a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en ese mismo momento, en dicho Estado miembro.

A tal efecto se indica que artículo 56 CE, apartado 1, prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países, refiriéndose a la reiterada jurisprudencia de la que «se desprende que las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, comprendidas en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE, salvo en los casos en que todos los bienes a que se refieran se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (véanse, en particular, las sentencias de 11 de diciembre de 2003, Barbier, C-364/01, Rec. p. I-15013, apartado 58; van Hilten-van der Heijden, antes citada, apartados 40 a 42; y de 19 de julio de 2012, Scheunemann, C-31/11, apartado 22). Precizando, que una situación en la que una persona que reside en Suiza en el momento de su fallecimiento deja en herencia a otra persona, residente también en ese mismo Estado, un conjunto de bienes entre los que se encuentra un inmueble situado en Alemania y que es objeto de cálculo del

importe a pagar por el impuesto sobre sucesiones en este mismo Estado miembro no puede considerarse una situación meramente interna. En consecuencia, la sucesión de que se trata en el litigio principal constituye una operación comprendida en el ámbito de los movimientos de capitales a efectos del artículo 56 CE, apartado 1».

SÉPTIMO.-

De acuerdo con la anterior doctrina jurisprudencial que interpreta que la norma española es contraria a la normativa europea y habida cuenta de la jerarquía de fuentes establecida en el art 7 de la LGT, se produce el efecto que nuestro Tribunal Constitucional denomina de «desplazamiento de la norma» de derecho interno, según el cual resulta inaplicable la norma afectada aunque no sea derogada expresamente, inaplicación que debe extenderse asimismo a los órganos de la Administración. Por ello, debe estimarse la reclamación y declarar inaplicables las restricciones contenidas en la normativa interna que discriminen a los residentes en terceros países respecto a bienes o derechos objeto de tributación por el Impuesto sobre Sucesiones.

En consecuencia, procede anular la resolución impugnada declarando tener derecho a la aplicación de las reglas contenidas en la Disposición Adicional Segunda de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones en su redacción dada por la Ley 26/2014.