

FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015, de 18 de marzo [BOE n.º 98, de 24-IV-2015]

DISCRIMINACIÓN POR MOTIVOS DE RESIDENCIA EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. RELACIÓN DEL ASUNTO CON LA JURISPRUDENCIA EUROPEA

El estudio del Banco de España «Estructura impositiva y capacidad recaudatoria en España: un análisis comparado con la U.E.», publicado en *Documentos Ocasionales* núm. 1406, 2014, y elaborado por Pablo HERNÁNDEZ DE COS y David LÓPEZ RODRÍGUEZ, concluía que, en relación con la distribución de competencias, España es uno de los países más descentralizados de Europa, donde el 40 por ciento de los impuestos se asignan o son recibidos por las Administraciones subestatales, como las CC. AA. y CC. LL., siendo la media del 10 por ciento. Otros estudios hablan incluso del 50 por ciento.

La autonomía financiera de tales entes implica que deben tener para sí una serie de recursos con los cuales afrontar sus retos competenciales. Así, las CC. AA. cuentan, entre otros, con los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, como señala el artículo 157.1 a de la Constitución española (CE); y que es debidamente desarrollado en la LOFCA. En materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISyD), aun siendo un impuesto estatal, ésta cede el 100 por cien de los recursos a las mismas, atribuyéndole competencias normativas sobre algunos aspectos, regulados en el artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula el Sistema de Financiación de las CC. AA. de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía. Atribución de competencias, con límites tan amplios, que se ha tornado en despropósitos varios; de una parte, por algunas CC. AA. de dejar sin recaudación efectiva a este impuesto, sobrerreduccionando y sobrebonificando las transmisiones lucrativas más frecuentes, las de los padres a los hijos; y, de otra, por premiar especialmente y de forma muy considerable a los residentes en las mismas, con quebranto manifiesto del principio de igualdad.

Ya vaticinaba esta práctica un tanto desleal por las CC. AA. el profesor LAGO MONTERO en su obra *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*. Aranzadi, Elcano, 2000, 182 a 186, quien, referente al alcance de las competencias normativas de tales entes regionales en el ISyD, especialmente en el Impuesto sobre Sucesiones, advertía que el derecho foral era buena muestra de dejar sin bastante eficacia recaudatoria este Impuesto; por lo que decía con tino: «Están por inventar, ya sea en la Ciencia de la Hacienda o en el Derecho Tributario, reducciones en la base imponible que no reduzcan la carga tributaria global del tributo en cuestión...». Y es que en todo esto hay algo que no casa. No comulgan fácilmente en el plano de la lógica el demandar más

y más a la Administración Central, hasta el punto de salvar financieramente a algunas CC. AA. poco rigurosas con el principio de prudencia financiera, para luego hacer uso de un ejercicio irresponsable de las competencias normativas, con el fin de dejar sin recaudación efectiva determinados impuestos, como el que tenemos entre manos.

Lo cierto es que la normativa del ISyD está en el disparadero. No en el de las Cortes Generales, que batallan como pueden entre los deseos de armonización e igualdad de los españoles con los feroces planteamientos de las CC. AA., especialmente de algunas, que ante un hipotético marco de reordenación de la Hacienda autonómica y local se negarían radicalmente a devolver competencias normativas al Estado. El Impuesto está en la mira de la Unión Europea, de la Comisión y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ante una regulación que puede provocar soluciones no sólo diferentes, sino desproporcionadamente diferentes. Bendita Unión Europea que es la que acostumbra a salir al frente tanto de las posiciones temerarias y acomplejadas de unos como de los despropósitos y ambiciones de otros.

La Comisión llevó a nuestro país ante el Tribunal de Luxemburgo por considerar la normativa española (la estatal, pues en realidad no va en contra de la autonómica aunque ésta le sirve para visualizar la restricción a la libre circulación de capitales) como contraria al Derecho de la Unión en el año 2011, e interponer recurso en el 2012. La Sentencia ya ha tenido lugar, es la de 3 de noviembre de 2014 (TJCE 2014/222). El objeto del litigio era claro. La legislación de las Comunidades Autónomas se aplica cuando se trata de los residentes en esas Comunidades o a los propietarios de bienes sitos en las mismas. La legislación nacional pura y dura, regulada en la Ley 29/1987, se aplica en los supuestos de sujeción al impuesto por obligación real, cuando las Comunidades Autónomas no son competentes o no han ejercido sus competencias. Así, se declara que

el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 T.F.U.E. y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.

A los que les es aplicable la normativa estatal (mayormente los no residentes) sufren una onerosidad mucho más acusada que a los que les es aplicable la autonómica. No se ataca –indica el Tribunal– la distribución de competencias entre el Estado y las CC. AA., aunque para nosotros indirectamente sí afecta a esta distribución. Se pone en tela de juicio la normativa estatal, que, de aplicarse puramente, es infinitamente más onerosa que cualquier normativa autonómica, que rebaja sustancialmente la carga por este impuesto; situación que hay que solucionar.

Pero a nivel interno la regulación desigual también ha sido importante hasta el punto de determinar la discriminación (= a desigualdad injusta). La Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 60/2015, de 18 de marzo (RTC/2015/60), estima la inconstitucionalidad de una bonificación de la CA de la Comunidad Valenciana del 99 por ciento en la cuota tributaria en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que sólo era aplicable para los residentes en esa comunidad. Se trataba de una regulación que infringía manifiestamente los arts. 14, 31.1 y 139.1 de la Constitución. Como se sabe, según la normativa aplicable en el Impuesto sobre Sucesiones, contribuyentes son los causahabientes, aunque la normativa a aplicar es la del lugar en la que el causante era residente, que según los arts. 32.2 a y 28 .1.1.º b de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, se debe entender la del período de los cinco años inmediatos anteriores contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo en el ISyD; siendo tal Comunidad la que reciba el producto recaudado.

La bonificación del 99 por ciento sólo para los causahabientes residentes en la Comunidad Valenciana constituía a todas luces un auténtico privilegio, al ser un beneficio injustificado que causaba como resultado una desproporción absoluta entre diferentes contribuyentes de una misma sucesión. Tal era así que, en el caso que se enjuiciaba, dos de los herederos residentes en la Comunidad tenían una cuota tributaria a pagar de 1.985,96 y 2.184,55, y para el no residente en la misma de 202.210,86 euros, habiendo recibido el mismo monto. Dice el Alto Tribunal en su Fundamento jurídico 5.º algo que es desde luego relevante: «Es importante tener presente que ningún óbice existe desde el punto de vista constitucional para la utilización de la residencia como elemento diferenciador entre contribuyentes, siempre y cuando, claro está, la diferencia de trato responda a un fin constitucionalmente legítimo y, por tanto, no se convierta la residencia, por sí sola, en la razón del trato diferente». Así, como más adelante concluye, para el caso el territorio ha dejado de ser un elemento de diferenciación de situaciones objetivamente comparables para favorecer a los residentes de una Comunidad Autónoma por el simple hecho de residir en ella, lo que le convierte en un elemento de discriminación entendido como injusta diferenciación entre situaciones comparables.

Marcos IGLESIAS CARIDAD
*Investigador del Programa de Formación del Profesorado Universitario,
del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte,
adscrito al Área de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad de Salamanca*
iglesiascaridad@usal.es