

Los residentes extracomunitarios y la aplicación de los beneficios autonómicos establecidos a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones

[Análisis de la STS de 19 de febrero de 2018, rec. núm. 62/2017](#)

Pilar Álvarez Barbeito

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

EXTRACTO

El Tribunal Supremo interpreta la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, considerando que los efectos de la misma han de aplicarse también a los sujetos que sean residentes extracomunitarios.

Tal y como se recordará, dicha sentencia comunitaria consideró que el tratamiento desigual que a efectos del ISD se dispensaba en España a los residentes, respecto de los no residentes –al estar estos privados de la posibilidad de aplicar los beneficios fiscales previstos por las diferentes comunidades autónomas a efectos de ese tributo, estando obligados a aplicar la normativa estatal–, vulneraba el derecho a la libre circulación de capitales. A raíz de ese fallo se modificó la normativa del citado tributo eliminando dicha diferencia de trato, aunque la equiparación con los residentes españoles únicamente se contempló respecto de aquellos sujetos que residiesen en algún Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Al margen del citado cambio legal quedaron, pues, los residentes extracomunitarios, extremo que generó una gran controversia que ahora parece haber resuelto el Tribunal Supremo al considerar expresamente que los efectos de la sentencia comunitaria de 2014 también son aplicables a esta última categoría de sujetos.

1. SUPUESTO DE HECHO

El Tribunal Supremo (TS), en Sentencia número 242/2018, de 19 de febrero (NFJ069781), ha resuelto un recurso contencioso-administrativo cuya cuestión nuclear pivota sobre un tema muy debatido en los últimos años, especialmente desde que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) dictase la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12 –NFJ054901–). Como se recordará, este fallo provocó la modificación de la normativa reguladora del impuesto sobre sucesiones y donaciones para permitir que los no residentes en España –que lo fueran de algún Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo– pudieran beneficiarse de los incentivos tributarios previstos en las respectivas comunidades autónomas con las que mantuviesen algún punto de conexión, posibilidad de la que hasta entonces estaban privados.

Sin embargo, la aludida reforma legal, interpretando restrictivamente la citada sentencia, no alcanzó a los residentes extracomunitarios, extremo que suscitó las críticas de un importante sector doctrinal y, correlativamente, la reacción de algunos de los afectados.

Precisamente en ese contexto ha de enmarcarse el recurso que ahora ha resuelto el TS, planteado por una residente en Canadá contra una resolución del Consejo de Ministros que –basándose en el criterio de la Dirección General de Tributos en virtud del cual la aludida sentencia comunitaria no resultaba aplicable a los residentes extracomunitarios– denegó su pretensión, fundamentada esta en obtener una indemnización por la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado español al entender que se estaba aplicando una normativa contraria al derecho de la Unión Europea.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

En el caso resuelto por el TS la recurrente sostiene que los efectos de la Sentencia comunitaria de 3 de septiembre de 2014 le son plenamente aplicables, fundamentando su postura en el criterio sostenido también por el TJUE en su Sentencia de 17 de octubre de 2013 (asunto C-181/12 –NFJ052154–), en la que interpretó el tenor literal del artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Dicha sentencia se dictó al hilo de un caso en el que se cuestionaba la compatibilidad con el derecho de la Unión Europea de una norma alemana que preveía, en el contexto de un impuesto sucesorio, beneficios fiscales diferentes en función del lugar de residencia de los sujetos implicados en la transmisión *mortis causa*. En ese supuesto concreto la sucesión afectaba a

un bien inmueble situado en Alemania, siendo el causante y el causahabiente residentes en Suiza, razón esta última que conllevaba la aplicación de una reducción de la base imponible menor que la que hubiera resultado aplicable si, en el momento del devengo del tributo, alguno de los sujetos mencionados hubiera tenido su residencia en territorio alemán. En ese contexto el tribunal de justicia consideró que el hecho de que las sucesiones en las que estuviera implicado al menos un residente soportasen menor carga fiscal que las anteriormente descritas, provoca en estas últimas una disminución del valor de la herencia, extremo que debe entenderse como restrictivo de la libre circulación de capitales, principio que comprende y afecta no solo a los movimientos de capital entre Estados miembros, sino también a los que se produzcan entre estos y terceros países.

Pues bien, atendiendo a tales argumentos el TS considera ahora que el recurso planteado ha de resolverse a favor de la recurrente, estimando así que su postura está suficientemente fundamentada con la invocación de la sentencia del tribunal comunitario que acaba de comentarse, cuyo criterio interpretativo se reiteró, además, en Sentencias comunitarias posteriores, como la de 26 de mayo de 2016 (asunto C-244/15 –NFJ062864–).

De acuerdo con la doctrina expuesta por el TJUE en las sentencias citadas, de la que también se hizo eco la de 3 de septiembre de 2014, el TS concluye que, desde un punto de vista general, «la normativa de un Estado miembro que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o de la donación, del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, o del lugar de residencia del donante y del donatario en el momento de la donación, o también del lugar en el que está situado un bien inmueble objeto de sucesión o de donación, cuando da lugar a que las sucesiones o las donaciones entre no residentes, o las que tienen por objeto bienes inmuebles situados en otro Estado miembro, soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones o las donaciones en las que solo intervienen residentes o que solo tienen por objeto bienes inmuebles situados en el Estado miembro de imposición, constituye una restricción de la libre circulación de capitales».

No obstante lo anterior, y como advierte el TS, ese criterio interpretativo opera como regla general, lo que no obsta para que, en determinadas circunstancias, los Estados miembros puedan justificar discriminaciones por razón de residencia que conlleven la existencia o el mantenimiento de restricciones a la circulación de capitales, en particular cuando dichos movimientos impliquen a países terceros. Ahora bien, las mismas, en cuanto que son excepciones al derecho a la libre circulación de capitales, deben ser objeto de una interpretación estricta.

En ese sentido, el propio TJUE ha señalado que, para que discriminaciones por razón de residencia como las apuntadas sean compatibles con las disposiciones del tratado relativas a la libre circulación de capitales, «es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general. Además, para estar justificada, la diferencia de trato no debe ir más allá de lo necesario para que se alcance el objetivo perseguido por la normativa controvertida». En la misma línea el tribunal de justicia ha aludido también a la posibilidad de tomar en consideración aquellas restricciones que pudieran tener su fundamento, por ejemplo, en la inexistencia de una obligación convencio-

nal de facilitar información por parte del tercer país implicado, cuando de ello se derive la imposibilidad de obtener los datos pertinentes.

Advertido lo anterior, el TS, partiendo del hecho de que, en el caso objeto de controversia, la Administración basó sus conclusiones únicamente sobre la circunstancia de que la reclamante era residente en un país extracomunitario –sin plantear la posibilidad de que la restricción a la libre circulación resultante de la normativa española pudiera justificarse por alguna excepción a ese principio general en los términos señalados por el tribunal de justicia–, ha declarado improcedente la inadmisión de la reclamación presentada por la recurrente.

Téngase en cuenta que el Consejo de Ministros fundamentó tal decisión alegando extemporaneidad, y ello porque consideró que, ya que no le eran aplicables los efectos de la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, y toda vez que su reclamación se planteó en relación con una liquidación correspondiente a un ejercicio que ya había prescrito cuando la presentó, el plazo para recurrir había expirado. Pues bien, precisamente porque el TS considera ahora errónea la premisa de la que partía la Administración, declara improcedente aquella inadmisión por extemporaneidad.

Sentado lo anterior, el Alto Tribunal procedió a examinar si concurrían efectivamente las condiciones necesarias para conceder a la recurrente la indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado, concluyendo en sentido afirmativo en línea con otros fallos anteriores en los que ya había estimado las pretensiones planteadas al respecto por residentes comunitarios (*vid.* SSTs de 17 de octubre de 2017 –rec. núm. 2/2016 [NFJ068442]–; de 23 de octubre de 2017 –rec. núm. 4889/2016–; o de 14 de diciembre de 2017 –rec. núm. 4822/2016–). Considera así, también en este caso, que se cumplen todos los requisitos para entender que la vulneración del derecho comunitario por el Estado español está «suficientemente caracterizada», es decir, que es manifiesta y grave, lo que justifica el reconocimiento de la devolución de lo excesivamente satisfecho en un ejercicio ya prescrito, importe que se ha traducido en la diferencia entre lo pagado con normativa estatal y lo que resultaría a pagar con beneficios fiscales autonómicos correspondientes, más los intereses legales correspondientes desde que se produjo la reclamación a la Administración.

Así pues, el TS reconoce, por un lado, que los efectos de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 son aplicables a los residentes extracomunitarios y, por otro, que concurren los requisitos necesarios para reconocer el derecho a indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado.

3. COMENTARIO CRÍTICO

A nuestro modo de ver, no puede más que valorarse positivamente el hecho de que se considere ahora que los efectos de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 son aplicables también a los no residentes comunitarios. Sin embargo, hubiera sido deseable que el TS hubiera hecho un llamamiento expreso al legislador en orden a modificar la normativa del impuesto sobre

sucesiones y donaciones en el sentido expuesto, ya que el cambio legal que siguió a la aludida sentencia comunitaria únicamente se hizo eco de sus efectos respecto a los residentes en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo.

Ciertamente existen noticias de que dicho cambio legal se producirá en el marco de la reforma del sistema de financiación autonómica, a través de la introducción de una disposición adicional en la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones. De todos modos, y aun cuando el legislador no tomase la iniciativa de modificar la normativa vigente para adaptarla al nuevo criterio jurisprudencial, dicho cambio podría terminar forzándose desde la Unión Europea. Ha de recordarse, en este sentido, que respecto de España se ha abierto por parte de la Comisión Europea, en 2017, una investigación sobre la posible restricción a la libre circulación de capitales en relación con la cuestión aquí analizada, procedimiento que puede derivar en la apertura de un procedimiento de infracción contra España.

Al margen de lo anterior, consideramos necesario abordar las consecuencias que, hoy por hoy, pueden derivarse de la sentencia comentada en función de la situación en la que se encuentre cada uno de los sujetos ya afectados por este fallo, así como también respecto de aquellos a los que pueda afectarles en un futuro próximo.

En este sentido, y por lo que respecta a los sujetos extracomunitarios que, conforme a lo dispuesto por la sentencia comentada hubieran pagado en exceso, no parece que pueda dudarse de que la misma ha abierto el camino para que puedan solicitar la devolución de los ingresos indebidamente satisfechos a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones, vía limitada a supuestos en los que la liquidación no hubiera devenido firme.

A este respecto habrán de adoptarse todas las cautelas necesarias a fin de impedir que la Administración pueda tratar de justificar la discriminación entre residentes sobre la base de las circunstancias que, como ha señalado el TS, pueden operar como excepción a la regla general, como podría ser el supuesto de la inexistencia de tratado de intercambio de información con el país tercero de que se trate en cada caso, sin olvidar en ninguno de ellos que dichas causas han de interpretarse de forma restrictiva.

Por otra parte, en aquellos supuestos en los que hubiera prescrito el citado derecho, se ha planteado ya por parte de algunos profesionales la posibilidad de que los ciudadanos extracomunitarios pudieran tratar de obtener una reparación acudiendo a la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado, tal y como hizo la recurrente en el caso que dio lugar a la sentencia que hemos comentado.

Ahora bien, ha de tenerse en cuenta que en ese caso la reclamación se planteó en el plazo que la ley señala a esos efectos –un año a contar desde la publicación de la sentencia–, por lo que su situación no puede equipararse, sin más, a la de aquellos sujetos que pudieran ahora decidir recurrir a la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado pretendiendo interponer su reclamación desde la fecha de publicación de la sentencia del TS aludida.

En estos otros casos consideramos que esta vía solo podría ser abierta si, partiendo de considerar que la interpretación del TS es clarificadora de la existencia del requisito de violación suficientemente caracterizada del derecho comunitario, pudiera entenderse que su publicación abre el plazo de un año para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado respecto de los residentes extracomunitarios afectados por la sentencia.

De todos modos, y aun apostando por esta hipótesis, han de tenerse en cuenta las limitaciones que para el caso que nos ocupa derivan de los requisitos que, tras la entrada en vigor de la actual normativa reguladora de la responsabilidad patrimonial del Estado, se exigen para poder acudir a esa vía. Así, cabe recordar, por ejemplo, que solo podrán solicitar la indemnización del daño causado quienes hubieran previamente agotado los procedimientos de revisión contra la liquidación de la que se deriva la lesión, y obtenido en cualquier instancia sentencia firme desestimatoria de sus pretensiones, siempre que, además, se hubiera alegado en su momento la infracción del derecho comunitario posteriormente declarada.

Precisamente esta última vía se apuntó por parte de la Administración en el supuesto sobre el que se manifestó el TS, aduciendo que aunque no procedía para la recurrente canadiense la vía de la responsabilidad patrimonial al no serle aplicables los efectos de la sentencia comunitaria de 2014, ello no la dejaba inerte. Y ello porque, adujo la Administración, la interesada podría haber utilizado los cauces pertinentes de rectificación de las autoliquidaciones e ir, en su caso, a la vía jurisdiccional posterior, donde podría haber planteado la presunta contradicción del derecho nacional y del derecho de la Unión Europea.

Con todo, no pueden obviarse tampoco los efectos que respecto a lo señalado sobre la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado podrían derivarse de una eventual condena que desde las instituciones comunitarias pudiera terminar imponiéndose a España en relación con ese tema. Cabe recordar, en ese sentido, que está pendiente de resolución el procedimiento de infracción que la Comisión Europea ha iniciado mediante la remisión, el 15 de junio de 2017, de una carta de emplazamiento a España en la que expone que la reforma legal realizada por España sobre su régimen de responsabilidad patrimonial podría resultar contraria a los principios de efectividad o equivalencia del derecho de la Unión Europea.

Por último, y al margen de la eficacia que la sentencia del TS puede provocar para residentes extracomunitarios que ya hayan satisfecho en España el impuesto sobre sucesiones y donaciones, cabe analizar también cuál es la forma en la que tales ciudadanos deben actuar desde ahora y hasta que, al fin, se produzca el deseable cambio normativo al que ya hemos aludido.

En este sentido, y sobre todo a la espera de conocer cómo va a aplicar la Administración el nuevo criterio jurisprudencial, especialmente en lo que se refiere a las citadas causas que podrían justificar una discriminación en función de la residencia de los obligados por el impuesto sobre sucesiones y donaciones, los residentes extracomunitarios podrían optar por calcular su impuesto con arreglo a la normativa estatal para, a continuación, solicitar la devolución de ingresos indebidos.

Ciertamente, el hecho de que tales sujetos pudieran actuar de ese modo no haría sino reflejar la inseguridad jurídica por la que pueden verse afectados los interesados en la cuestión analizada, en tanto no llegue el esperado cambio normativo que logre disipar las dudas generadas por este tema.

Por último, únicamente hacer una referencia al hecho de que el criterio ahora defendido por el Alto Tribunal afectará también a las transmisiones de bienes y derechos que puedan realizarse en virtud de los pactos sucesorios regulados por el derecho civil propio de algunas comunidades autónomas, como sucede, por ejemplo, con los pactos de mejora o las aportaciones previstas por el derecho civil gallego.