

Impuesto sobre sucesiones y donaciones, libre circulación de capitales y responsabilidad patrimonial del Estado legislador: una visión de conjunto

Análisis de la reciente jurisprudencia del TJUE y del TS

Lorenzo Emiliano Costa

Estudiante de doble licenciatura de Derecho y Ciencias Políticas y de la Administración

EXTRACTO

El proceso de descentralización de competencias normativas en materia del ISD –culminado con la Ley 22/2009– ha ocasionado un grave desajuste en los principios de justicia y equidad relativos a este impuesto. La carga fiscal de los no residentes en España se encontraba desproporcionada respecto a quienes sí residían en el país y podían beneficiarse de las bonificaciones autonómicas. En 2014, el TJUE condenó a España con fundamento en la violación del principio de libre circulación de capitales.

El primer objetivo de este comentario es, precisamente, analizar el alcance del principio de libre circulación de capitales del artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en relación con la normativa tributaria nacional. Para realizar esta tarea proponemos una revisión de la jurisprudencia más relevante del TJUE, con especial atención a las sentencias en materia de impuesto sobre sucesiones.

En esta línea, observaremos como el propio TS resolvió recursos relativos a la indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador derivada de las sentencias del TJUE comentadas. Estas resoluciones nos ofrecen la oportunidad de revisar los requisitos necesarios para apreciar responsabilidad por daños y perjuicios derivados de la vulneración del derecho comunitario.

I. EL IMPUESTO ESPAÑOL Y LA NORMATIVA COMUNITARIA

El primer objetivo de este estudio es aclarar la relación que existe entre el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) y el principio de libre circulación de capitales reconocido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). En esta sección, analizaremos la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) respecto de la materia que nos ocupa y averiguaremos la normativa y los principios aplicables a las transferencias de capital por medio de un negocio sucesorio y su tratamiento fiscal.

1. SUPUESTO DE HECHO

1.1. La Ley 22/2009, de 18 de diciembre

El proceso de descentralización fiscal en España se inició con la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, que sentó las bases para la sucesiva cesión de competencias tributarias a las comunidades autónomas de régimen común. En la Ley 30/1983, se estableció por primera vez el criterio del punto de conexión como base para la cesión de competencias de gestión y recaudación del ISD.

En 1987, se aprobó la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD). Si bien ha sido actualizada en varias ocasiones, esta ley sigue vigente y se ha desarrollado por el Real Decreto 1629/1991 (RISD). Los artículos 6 y 7 de la LISD establecieron que a los residentes en España se les exigirá el impuesto por obligación personal mientras que a los no residentes se les exigirá por obligación real.

Sucesivamente, en 1996 se empezó un proceso de cesión de competencias normativas sobre el ISD que culminó en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre. Esta ley fue derogada por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, aunque su contenido en materia de ISD no se modificó. El caso objeto de nuestro estudio tuvo su origen en la regulación de los artículos 32 y 48 de la citada ley de 2009.

Su artículo 48 autoriza a las comunidades autónomas a asumir competencias para la aprobación de deducciones y bonificaciones en la cuota tributaria del ISD. En los últimos años, prácticamente todas las asambleas legislativas autonómicas han aprobado bonificaciones de entre el 95% y el 100% de la cuota y esto ha conllevado una drástica reducción de la recaudación del tributo y una fuerte desigualdad de trato entre distintos contribuyentes con efectos deletéreos sobre la equidad y justicia del sistema tributario (Rozas Valdés, 2017, Capítulo VIII). Esta última anomalía se manifiesta con mucha claridad en relación con los contribuyentes que residen en

el extranjero. En efecto, el artículo 32 de la Ley 22/2009 regula el criterio del punto de conexión y establece que a efectos del pago del impuesto «se aplicará la normativa de la comunidad autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual».

Todo lo que acabamos de exponer implicaba que solo los contribuyentes residentes en España eran susceptibles de gozar de los beneficios fiscales que preveía la normativa autonómica, puesto que los no residentes tributaban por obligación real según la normativa estatal (arts. 6 y 7 LISD). En cambio, cuando el causante era residente en el extranjero, se aplicaba la normativa estatal del impuesto –sin bonificaciones– a los bienes y derechos situados en España (art. 32 Ley 22/2009).

1.2. La Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 y la reforma de 2014

La Comisión Europea –en calidad de *guardiana de los tratados*– empezó a interesarse en el asunto en julio de 2007. En esa ocasión, el órgano comunitario envió un escrito de requerimiento al Reino de España advirtiendo de la posible incompatibilidad de algunos aspectos de la legislación estatal del ISD con los artículos 21 y 63 del TFUE.

Tras la aprobación de la Ley 22/2009 –que no modificaba la normativa de 2001– la Comisión reiteró sus reclamaciones en dos ocasiones y –no conforme con las respuestas del Reino de España– interpuso un recurso por incumplimiento ante el TJUE en marzo de 2012.

El 3 de septiembre 2014, el TJUE dictó sentencia condenatoria por la infracción del artículo 63 del TFUE y del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (AEEE) sobre libre circulación de capitales (asunto C-127/12 –NFJ054901–). Como consecuencia de este fallo, España modificó el criterio de sujeción al impuesto por medio de la disposición adicional segunda de la Ley 26/2014. A través de esta reforma se elaboró un complejo sistema *ad hoc* para la atribución de un punto de conexión autonómico a los residentes de otros países de la Unión Europea (UE) o del Espacio Económico Europeo (EEE). En sustancia, se establece que los contribuyentes que residen en la UE pueden valerse de los beneficios fiscales aprobados por la comunidad autónoma donde se halla la mayor parte de los bienes y derechos del caudal relicto de la herencia o legado.

De esta forma, el gobierno pensaba asegurar el respeto de los tratados europeos y la paridad de trato respecto a los residentes en España. Aun así, los residentes en países terceros de la UE y del EEE seguían tributando por obligación real y se les aplicaba la normativa estatal que solo prevé una deducción en caso de doble imposición internacional.

1.3. Sentencia Welte y STS de 19 de febrero de 2018

La Sentencia Welte del TJUE de 17 de octubre de 2013 (asunto C-181/12 –NFJ052154–) abordó el asunto del tratamiento tributario de los residentes en países terceros de la UE resolviendo

una cuestión prejudicial planteada por un tribunal alemán respecto de un caso en que dos nacionales suizos –residentes en el país alpino– tuvieron que pagar a la agencia tributaria alemana un impuesto sobre sucesiones mucho más elevado de lo que hubieran tenido que pagar en tanto que residentes en Alemania. De hecho, de acuerdo con el artículo 16, apartado 2, de la ErbStG –la ley que regula el ISD alemán–, los no residentes, como personas sujetas al impuesto por obligación real, solo tienen derecho a una reducción de 2.000 euros sobre la base imponible, mientras que la reducción hubiera ascendido a 500.000 euros si al menos uno –entre causante y causahabiente– hubiera sido residente en Alemania.

En el fallo de la sentencia, el TJUE declara que «Los artículos 56 CE y 58 CE [vigentes arts. 63 y 65 TFUE] 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 [...] que la reducción de la base imponible en el supuesto [...] 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». Olvidando la pésima redacción del apartado citado, lo que viene a decir el TJUE es que también los residentes de un país tercero respecto del EEE pueden invocar el principio de libre circulación de capitales del artículo 63 del TFUE a la hora de tributar por bienes y derechos situados dentro del mismo EEE.

Dicho esto, pareció evidente que la reforma de 2014 era insuficiente para adecuar la normativa española del ISD a las exigencias del derecho comunitario. Esta omisión resulta aún más grave al haberse aprobado la norma un año después de la sentencia Welte que expone con toda claridad la necesidad de otorgar a todos –incluidos los no residentes de un Estado ajeno a la UE o EEE– el derecho a la aplicación de los beneficios fiscales de que gozan los residentes a efectos del ISD.

Fue así como, en atención a la jurisprudencia comunitaria, una residente en Canadá planteó un recurso ante el Tribunal Supremo (TS) para ver reconocido su derecho a indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado respecto de la liquidación del ISD. En la Sentencia de 19 de febrero de 2018 (rec. núm. 62/2017 –NFJ069781–), el TS resolvió a favor de la demandante y reconociendo que los efectos de la Sentencia del TJUE de 3 de setiembre de 2014 son aplicables a los residentes extracomunitarios (Álvarez Barbeito, 2018).

En fecha 22 de marzo de 2018 (rec. núm. 125/2016), el TS resolvió otro recurso análogo en el que la Abogacía del Estado alegaba que se hubiera tenido que emplazar en la demanda de indemnización a la Generalitat de Catalunya puesto que «la diferencia del trato fiscal entre residentes y no residentes en España es consecuencia de la aprobación por [la Generalitat] de una normativa que incluye bonificaciones y reducciones»¹. El TS rechazó este argumento aduciendo que la diferencia de trato deriva directamente de una norma estatal, cual es el artículo 32 de la Ley 22/1999, de 22 de diciembre.

¹ STS (Sala de lo Contencioso) núm. 1098/2018, de 22 de marzo (rec. núm. 125/2016).

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

2.1. La infracción del derecho de la UE por la normativa española

En el centro del asunto en cuestión está la infracción del derecho de la UE por parte del Reino de España. En particular, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, vino a modificar el sistema de repartición de competencias en materia tributaria y supuso una vulneración del principio de libre circulación de capitales estipulado en los artículos 63 del TFUE y 40 del AEEE. En su demanda, la Comisión solicitó condenar a España tanto por la vulneración del artículo 63 del TFUE como por la del artículo 21 del TFUE sobre libre circulación de personas. Sin embargo, el TJUE desestimó la parte del recurso basada en el incumplimiento del artículo 21 del TFUE alegando que la Comisión no acreditó nexo alguno entre la norma de derecho comunitario y la legislación estatal discutida².

2.2. El concepto de movimientos de capitales

Antes de dirimir la cuestión referida a la infracción del artículo 63 del TFUE, el TJUE vuelve sobre el concepto de *libre circulación de capitales* y –basándose en la jurisprudencia del mismo tribunal– aclara esta noción y hace una reseña de las bases legales de su regulación. El texto legislativo de referencia para la definición de la libre circulación de capitales es la Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas de 24 de junio de 1988 (88/361/CEE). Esta directiva sirve de normativa de desarrollo del principio establecido en el artículo 63 del TFUE y en su anexo I presenta un listado de los movimientos de capitales contemplados en la directiva.

En la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, el TJUE menciona la resolución de una cuestión prejudicial planteada por un Tribunal alemán en 2010 –sentencia Mattner– en la que se señala que el listado del anexo I de la Directiva 88/361 no tiene carácter exhaustivo, que las donaciones y las sucesiones se recogen bajo la rúbrica XI. D y B «Movimientos de capitales de carácter personal» y que, por ende, los impuestos relativos a estas están comprendidos en el ámbito del artículo 63 del TFUE³.

La sentencia citada reviste particular importancia porque vincula la legislación en materia de ISD con el artículo 63 del TFUE. Sin embargo, en el caso Mattner el núcleo de la cuestión es la clasificación de las donaciones mientras que el TJUE ya se había pronunciado anteriormente sobre el tema de las herencias y sucesiones en la resolución del caso van Hilten-van der Heijden. En la Sentencia de 26 de febrero de 2006, el tribunal da una definición de lo que se considera

² Apartado 55 de la STJUE (Sala Segunda) de 3 de septiembre de 2014, Comisión Europea contra Reino de España (asunto C-127/12 –NFJ054901–).

³ Apartados 19 y 20 de la STJUE (Sala Segunda) de 22 de abril de 2010, Vera Mattner contra Finanzamt Velbert (asunto C-510/08 –NFJ037920–).

«herencia» a efectos del derecho de la UE⁴ y argumenta que estas se deben entender incluidas en el ámbito del anexo I de la Directiva 88/361 salvo en los casos en que las transferencias patrimoniales se realicen entre residentes del mismo Estado miembro y que todos los bienes a que se refieran se encuentren situados dentro de su territorio⁵.

2.3. La vulneración del artículo 63 del TFUE

El núcleo de la cuestión abordada en el fallo del TJUE es la infracción del artículo 63 del TFUE. Este precepto representa uno de los principios fundamentales de todo el sistema de la UE. Como sabemos la Unión se presenta como un proyecto orientado a la consecución de una siempre mayor integración política y económica del continente. Para conseguir este objetivo el legislador comunitario ha establecido tres principios para promover la creación de un mercado único europeo. El primero de estos principios es el de *libre circulación de personas* estipulado en el artículo 21 del TFUE, el segundo el de *libre circulación de mercancías* del artículo 28 del TFUE y el tercero el de *libre circulación de capitales* del artículo 63 del TFUE⁶. El caso objeto de nuestro coentario se refiere específicamente al último precepto citado puesto que –como hemos explicado en el apartado anterior– los negocios sucesorios constituyen un movimiento de capital.

Para justificar la diferencia de tratamiento tributario entre los residentes y los no residentes a efectos del impuesto sobre sucesiones, el Reino de España invocó ante el TJUE que su normativa tributaria se amparaba en el artículo 65 del TFUE. El primer apartado de este artículo permite a los Estados miembros «aplicar disposiciones de Derecho fiscal con el fin de distinguir entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital». A pesar de ello, el tercer apartado del mismo artículo precisa que estas disposiciones «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63».

El TJUE ya se había pronunciado en diversas ocasiones sobre el alcance del artículo 65 del TFUE y en la sentencia Arens-Sikken, de 11 de septiembre de 2009, había juzgado sobre la diferencia de trato fiscal entre residentes y no residentes en materia de impuesto sobre sucesiones. En el apartado 53 de la sentencia citada se declara que dichas disposiciones tributarias solo eran compatibles con el tratado si «la diferencia de trato afectaba a situaciones que no eran objetivamente

⁴ Apartado 41 de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) de 23 febrero de 2006, Heirs of M. E. A. van Hilten-van der Heijden contra Inspecteur van de Belastingdienst (asunto C-513/03 –NFJ02403–): «[U]na sucesión consiste en una transmisión a una o varias personas del patrimonio dejado por el causante o, en otras palabras, en una transferencia a los herederos de la propiedad sobre los distintos bienes, derechos, etc., que integran ese patrimonio».

⁵ Apartados 40 a 42 de la STJCE de 23 febrero de 2006, Heirs of M. E. A. van Hilten-van der Heijden contra Inspecteur van de Belastingdienst (asunto C-513/03 –NFJ02403–).

⁶ Artículo 63.1 del TFUE: «En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países».

comparables o resultaban justificadas por razones imperiosas de interés general». En caso contrario, la normativa hubiera supuesto una discriminación arbitraria incompatible con el derecho de la UE.

Además, el TJUE considera que la aplicación de la Ley 22/2009 supone una restricción encubierta de la libre circulación de capitales. En efecto –como ha señalado el TJUE en la Sentencia de 4 de junio de 2002, Comisión contra República de Portugal–, la disposición del artículo 63 del TFUE va más allá de la simple prohibición de la discriminación con base en la nacionalidad y/o lugar de residencia y se presenta como una proscripción de todo tipo de traba a la libre circulación de capitales⁷.

Por esta razón –en la Sentencia de 3 de septiembre de 2014– el TJUE recuerda que «constituyen restricciones de los movimientos de capitales las medidas nacionales que causan una disminución del valor de la herencia o de la donación de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se grava la sucesión o la donación». En nuestro caso la disminución de valor de la herencia es evidente puesto que doña Visitación –en virtud de la obligación real– tuvo que pagar una cuota tributaria diecisiete veces mayor (40.425,70 €) de la que hubiera pagado por obligación personal en la Comunidad de las Islas Baleares (2.394,75 €).

Además –como se expone en el apartado 67 de la sentencia citada– merecen particular importancia las restricciones a los movimientos de capitales que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro de la UE. A modo de ejemplo, podemos imaginar el caso de un hombre mayor no residente en España que decida invertir en un bien inmueble para que este pase a sus hijos el día de su fallecimiento. A la hora de decidir dónde realizar la inversión, la expectativa de pagar un impuesto sobre sucesión relativamente muy elevado en España –por el mero hecho de no residir en el país– supondrá un evidente desincentivo a la inversión.

Por los motivos que acabamos de exponer, el TJUE decidió condenar a España por incumplimiento de los artículos 63 del TFUE y 40 del AEEE –las disposiciones de este último artículo tienen el mismo alcance jurídico que las disposiciones idénticas del artículo 63 TFUE⁸– y obligó al Estado a adaptar la regulación del ISD al derecho comunitario.

2.4. La libre circulación de capitales en relación con terceros países

Como hemos anticipado, en la resolución del Caso Welte, el TJUE ha determinado que el trato diferencial de residentes en países extracomunitarios también es contrario al principio de

⁷ Apartado 44 de la STJCE de 4 de junio de 2002, Comisión Europea contra República de Portugal (asunto C-367/98): «En efecto, el artículo 73 B del Tratado prohíbe de manera general las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros. Dicha prohibición va más allá de la eliminación de toda desigualdad de trato de los operadores en los mercados financieros basada en su nacionalidad».

⁸ Apartado 27 de la STJUE (Sala Cuarta) de 22 de noviembre de 2012, Comisión Europea contra República Federal de Alemania (asunto C-600/10): «La même constatation s'impose s'agissant de l'article 40 de l'accord EEE dans la mesure où les stipulations dudit article revêtent la même portée juridique que les dispositions, identiques en substance, de l'article 63 TFUE». Nota: No existe traducción al español de la sentencia citada.

libre circulación de capitales del artículo 63 del TFUE. A pesar de ello, los gobiernos alemán y belga, así como la Comisión, sostuvieron ante el Tribunal de Luxemburgo que la normativa tributaria alemana podía admitirse con arreglo al artículo 64, apartado 1, del TFUE.

Este precepto prevé que las restricciones proscritas por el artículo 63 del TFUE se pueden mantener cuando se hayan aprobado antes del 31 de diciembre de 1993 y afecten a «inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales».

Como subraya el TJUE en la motivación de la sentencia, el artículo 64 no menciona las sucesiones –ni siquiera con la locución genérica de «movimientos de capitales de carácter personal»–. Asimismo, el tribunal recalca que es un principio fundamental del derecho comunitario que, «mientras que las libertades fundamentales reconocidas en los tratados deben interpretarse en sentido amplio, las excepciones a tal libertad han de interpretarse en sentido estricto»⁹.

En atención a estos argumentos –y una vez denegada la aplicación de las excepciones del art. 65 mencionadas anteriormente–, el TJUE procedió a dictar sentencia respondiendo a la cuestión prejudicial y aduciendo que la normativa alemana se oponía a los artículos 63 y 65 del TFUE.

II. LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO LEGISLADOR

Paralelamente a las controversias surgidas en los tribunales comunitarios, en España el TS tuvo que resolver los recursos de algunos particulares que reclamaban la indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado. En la segunda parte de este comentario analizaremos, por un lado, la normativa y los argumentos jurídicos empleados por el TS para fundamentar las demandas de indemnización y, por otro, detallaremos las opciones que tienen los particulares a la hora de exigir la indemnización.

1. SUPUESTO DE HECHO

1.1. La Sentencia del TS de 17 de octubre de 2017

Tras conocer el fallo de la sentencia del TJUE que acabamos de comentar, doña Visitación, residente en Alemania, presentó un escrito de solicitud indemnizatoria contra la Administración General del Estado. De hecho, en 2010 la recurrente ingresó a Hacienda el importe de 40.425,70 euros correspondiente a la autoliquidación del impuesto sobre sucesiones que había devengado

⁹ Apartado 38 de la STJUE de 17 de octubre de 2013, Yvon Welte contra Finanzamt Velbert (asunto C-181/12 –NFJ052154–).

ese mismo año. En cambio, si se le hubiese aplicado la normativa autonómica de la Comunidad de las Islas Baleares –donde se encontraba el caudal relicto de la herencia–, doña Visitación solo hubiera tenido que pagar 2.394,75 euros, debido a las bonificaciones que se habían aprobado en esa comunidad autónoma.

El Acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de septiembre de 2016 desestimó la solicitud de indemnización de la recurrente y entonces esta decidió acudir al TS para obtener la indemnización de la diferencia entre la cuota ingresada –que se liquidó de acuerdo con la normativa contraria al derecho comunitario– y la cuota que hubiera tenido que pagar como residente en las Islas Baleares al momento del devengo del impuesto.

El TS aceptó el recurso, revocó el Acuerdo del Consejo de Ministros y condenó a la Administración General del Estado a abonar a doña Visitación el importe de la indemnización (rec. núm. 2/2016 –NFJ068442–).

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

2.1. La responsabilidad patrimonial del Estado legislador

Una vez que hemos visto los fundamentos de derecho en que se basa el fallo del TJUE que condena a España por la infracción del artículo 63 del TFUE, pasamos a analizar el objeto del recurso planteado por doña Visitación ante el TS, Sala de lo Contencioso, contra el Acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de septiembre de 2016, por el que se desestima la solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador derivada de la infracción del derecho comunitario.

En efecto, los particulares pueden ejercitar la acción para la indemnización de daños y perjuicios delante de los tribunales nacionales, puesto que no existe un instrumento jurídico que permite a los particulares dirigirse directamente contra un Estado miembro por la infracción del derecho de la UE. La doctrina ha señalado que los tribunales nacionales son virtualmente los órganos comunitarios de jurisdicción general y que pueden aplicar todas las normas del derecho de la UE a la hora de resolver litigios entre particulares o entre particulares y un Estado miembro (Temple Lang, 1996).

El TJUE ha indicado que, para que se pueda apreciar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, tienen que cumplirse tres requisitos indispensables (Vaitkevičiūtė, 2011).

1. Que la norma vulnerada fuera susceptible de conferir derechos a los particulares. Esta condición ha sido desarrollada por la sentencia *Francovich*, de 19 de noviembre de 1991¹⁰.

¹⁰ STJCE de 19 de noviembre de 1991, Andrea Francovich y Danila Bonifaci y otros contra República Italiana (asuntos acumulados C-6/90 y 9/90 –NSJ000703–).

2. Que la violación de la norma esté suficientemente caracterizada. Esto quiere decir que se haya ocasionado una vulneración grave y manifiesta del derecho comunitario. Este requisito se ha examinado por el TJUE en el caso *Brasserie du Pêcheur*, de 5 de marzo de 1996¹¹.
3. Que exista relación de causalidad directa entre la infracción de la obligación del Estado y el daño sufrido por los particulares.

En el apartado siguiente analizaremos los argumentos principales aportados por los abogados del Estado para defender el Acuerdo del Consejo de Ministros que fue recurrido por doña Visitación. En la resolución que desestima la reclamación de indemnizaciones, se hace referencia a todos los requisitos citados anteriormente.

2.2. Los argumentos aportados por el Consejo de Ministros y la resolución del TS

2.2.1. La irregular constitución de la relación procesal

La primera alegación por parte de la Abogacía del Estado es de carácter procesal y se refiere a la necesidad de emplazamiento de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares. El Estado considera que la diferencia de trato fiscal no le es imputable, puesto que esta deriva de las bonificaciones y reducciones sobre la cuota del ISD aprobadas por la asamblea legislativa de la comunidad autónoma.

El artículo 149.1.3.º de la Constitución española reconoce competencia exclusiva al Estado en materia de relaciones y tratados internacionales. En principio, la UE se constituye como una organización internacional y está regida por tratados internacionales, entre los cuales destaca el TFUE. Además, en el derecho internacional público rige el principio de unidad del Estado como sujeto de derecho y esto implica que solo el Estado tiene personalidad jurídica autónoma ante los órganos jurisdiccionales internacionales (Cienfuegos Mateo, 2007).

Sin embargo, como apunta la Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 165/1994, que resuelve un conflicto de competencia entre el País Vasco y el Gobierno de la Nación, la trascendencia legislativa del proceso de integración comunitaria obliga a considerar el derecho comunitario como un *tertium genus* respecto al derecho internacional y al derecho interno. En efecto, como se señala en el antecedente 6 de la sentencia, las comunidades autónomas «participan realmente en la gestación y en la ejecución del derecho comunitario»¹².

¹¹ STJCE de 5 de marzo de 1996, *Brasserie du Pêcheur SA contra Bundesrepublik Deutschland* (asuntos acumulados C-46/93 y 48/93).

¹² STC 165/1994, de 26 de mayo (NCJ063286).

Por esta razón, cuando un Tribunal de la UE condena al Estado español por el incumplimiento del derecho comunitario por actuaciones autonómicas –y esto implique algún tipo de responsabilidad patrimonial frente a particulares–, el Gobierno podrá dirigirse contra la comunidad autónoma para que esta asuma la responsabilidad de sus actuaciones. En el caso objeto de nuestro estudio, lo que intentó hacer la Abogacía del Estado fue emplazar a la comunidad autónoma balear como responsable exclusiva del daño causado a doña Visitación.

No obstante, el TS desestima la petición de la Abogacía del Estado alegando que el incumplimiento del derecho comunitario deriva directamente de la normativa estatal y que la actuación de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares se ha realizado al amparo del artículo 48 de la Ley 22/2009.

Además, nos parece interesante subrayar que –en el fundamento jurídico segundo– el tribunal señala que la norma que ha originado la vulneración del artículo 63 del TFUE es el artículo 32 de la Ley 22/2009 que regula el criterio de los puntos de conexión en relación con el ISD. Como se señala en la sentencia del TJUE, la definición del punto de conexión del impuesto es un elemento imprescindible para que se haya podido ocasionar el presupuesto de hecho del incumplimiento del derecho comunitario. Esto quiere decir la discriminación arbitraria en el tratamiento fiscal con base en la comunidad autónoma de residencia.

2.2.2. *La inexistencia de violación suficientemente caracterizada del derecho europeo*

Como hemos anticipado en el epígrafe precedente, la defensa alega que no se ha producido una violación suficientemente caracterizada del derecho europeo. La jurisprudencia de referencia para el análisis de este requisito es la sentencia del TJUE sobre el caso *Brasserie du Pêcheur*. En este fallo, el tribunal señala que existirá responsabilidad patrimonial del Estado legislador siempre y cuando este –en el ejercicio de una potestad legislativa discrecional– haya «incumplido, manifiesta y gravemente, las obligaciones que le imponen los tratados comunitarios». Ahora bien, puesto que los órganos jurisdiccionales nacionales son los encargados de apreciar y cuantificar la responsabilidad patrimonial en estos asuntos, a lo largo de la sentencia se desarrollan los requisitos que los tribunales tienen que verificar para considerar que se ha producido una violación suficientemente caracterizada del derecho europeo. En fecha 22 de marzo de 2018, el TS resolvió otro recurso análogo en que la Abogacía del Estado alegaba que se hubiera tenido que emplazar la demanda de indemnización a la Generalitat de Catalunya puesto que «la diferencia del trato fiscal entre residentes y no residentes en España es consecuencia de la aprobación por [la Generalitat] de una normativa que incluye bonificaciones y reducciones»¹³. El TS rechazó este argumento aduciendo que la diferencia de trato deriva directamente de una norma estatal, cual es el artículo 32 de la Ley 22/1999, de 22 de diciembre.

¹³ La STS de 22 de marzo de 2018, rec. núm. 125/2016 –que resuelve un recurso análogo interpuesto por residente extracomunitario– reitera que la diferencia de trato deriva directamente de una norma estatal, cual es el artículo 32 de la Ley 22/1999, de 22 de diciembre.

En el fundamento jurídico cuarto de nuestra sentencia, el TS enumera los requisitos de la sentencia *Brasserie du Pêcheur* y se dedica a averiguar que se hayan producido todos y cada uno de los supuestos que exige la jurisprudencia europea. En particular, nos resulta interesante el argumento que desarrolla la corte respecto de la alegación que el Estado disponía de un amplio margen de apreciación respecto a la norma vulnerada. En su contestación, el TS aclara el alcance de la competencia de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa y cita la Sentencia del TJUE de 11 de diciembre de 2003 que declara: «procede recordar, por una parte, que si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben, sin embargo, ejercerla respetando el derecho comunitario»¹⁴. Esto implica que el hecho de que la UE carezca de competencia en materia de fiscalidad directa no significa que la competencia de los Estados miembros en esta materia sea exclusiva y absoluta. Como subraya el TS, el derecho comunitario influye en la regulación de las materias que no están en su ámbito competencial a través de las normas de derecho originario y derivado que sientan las bases del funcionamiento del mercado único y que –en consecuencia– tienen repercusión en distintas esferas de la legislación nacional. En nuestro caso, la normativa europea sobre la libre circulación de capitales del artículo 63 del TFUE fija los límites de la competencia de los Estados miembros en materia de ISD.

Por lo que se refiere a los otros requisitos, el TS aprecia la existencia de cada uno de ellos y –en particular– infiere que la negligencia de la Administración es inexcusable puesto que el TJUE ya se había pronunciado en varias ocasiones sobre esta materia y es obligación del Estado adaptar su propia legislación a la doctrina jurisprudencial de los tribunales de la UE.

2.2.3. *La normativa declarada infringida no confiere derechos a los particulares*

Si bien no existe un fundamento jurídico de la sentencia dedicado específicamente a tratar esta alegación, el TS responde a la alegación de los abogados del Estado citando la Sentencia del TS de 12 de junio de 2003 (rec. núm. 46/1999 –NCJ054315–), que señala que conferir derechos a los particulares «no supone otra cosa que el que la vulneración de la norma comunitaria prive al particular del disfrute de ese derecho originándole un perjuicio individualizado y por tanto indemnizable». Es evidente en nuestro caso que la discriminación por criterio de residencia ha causado un perjuicio individualizable en doña Visitación.

2.2.4. *Intangibilidad de las resoluciones firmes*

La cuarta alegación se apoya en el carácter firme de las liquidaciones tributarias que han ocasionado el recurso. En efecto, el artículo 66 c) de la Ley general tributaria (LGT) establece un plazo de prescripción de cuatro años para «el derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la

¹⁴ Apartado 56 de la STJCE (Sala Quinta) de 11 de diciembre de 2003, *Herederos Barbier contra Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren* (asunto C-364/01 –NFJ015784–).

normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos». En nuestro caso, doña Vi-sitación interpuso la solicitud de indemnización cuando ya habían transcurrido cinco años desde la autoliquidación del ISD en 2010.

Sin embargo, en el fundamento jurídico sexto, el TS señala que la responsabilidad patri-monial del Estado legislador no deriva, ni de la normativa del tributo, ni de la existencia de un ingreso indebido, sino que procede de la infracción de la ley estatal del derecho de la UE. El ob-jecto y la razón de decidir son distintos de los expresados en el artículo 66 de la LGT y el plazo de prescripción de la acción de responsabilidad patrimonial empieza a correr al dictarse la Sentencia del TJUE el 3 de septiembre de 2014.

2.3. La disyuntiva entre la indemnización de daños y la devolución de ingre-sos indebidos

Como hemos anticipado en el epígrafe precedente, el TS aborda la cuestión del fundamento legal de la solicitud de indemnización en el fundamento jurídico sexto de la sentencia. Sin embar-go, la redacción del apartado citado es algo engorrosa y no dirime con claridad la controversia.

La sentencia de 2014 del TJUE tiene consecuencias favorables para los particulares y esto implica que sus efectos se producen *ex tunc* –desde siempre–, lo que equivale a decir que la sen-tencia tiene carácter retroactivo¹⁵. A partir de esta consideración, algunos se han planteado la posibilidad de que se pueda pedir a la Agencia Tributaria la «devolución de ingresos indebidos» regulado en el artículo 221 de la LGT, y en los artículo 14-20 del Real Decreto 520/2005. Esta, por ejemplo, es la solución que planteaba en 2016 Alexander Lindner, fundador de la firma legal Lindner Law y docente de Derecho Mercantil (Lindner, 2015).

En cambio, el TS parece desconocer esta fórmula –aceptando implícitamente la alegación de los Abogados del Estado relativa a la intangibilidad de las resoluciones firmes por transcurso del plazo de prescripción tributaria– y fundamenta el requerimiento en la acción para pedir res-ponsabilidad por daños y perjuicio. En particular, esto se desprende de la referencia que se hace al artículo 145.2 de la Ley 30/1992 que regula los principios de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas.

¹⁵ Apartado 40, Transportes Jordi Besora, SL, contra la Generalitat de Catalunya. STJUE (Sala Tercera) de 27 de febrero de 2014 (asunto C-82/12 –NFJ053503–): «[...] según Jurisprudencia reiterada del tribunal de Justicia, la interpreta-ción que este, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 267 TFUE, hace de una norma de Derecho de la Unión, aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendi-da y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma».

La doctora Pilar Álvarez Barbeito, de la Universidad de A Coruña, se ocupa de poner orden en esta controversia ilustrando las posibles vías para reclamar la devolución de los ingresos indebidamente satisfechos a la Administración tributaria (Álvarez Barbeito, 2018).

Por una parte, se abre la posibilidad de acudir a la vía administrativa a través del procedimiento de devolución de ingresos indebidos. En este caso hay que tener en cuenta el plazo de cuatro años después de los cuales la liquidación del ISD habrá adquirido firmeza y no se podrá empezar el procedimiento.

Si, en cambio, la liquidación ya hubiera adquirido firmeza, los contribuyentes tendrán entonces que acudir a la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado que hemos comentado en estas páginas. Aquí surge el problema del plazo de un año para la reclamación a partir de la publicación de la sentencia que la fundamenta. Hoy por hoy, parece que es inviable la reclamación de las cantidades ingresadas de forma indebida por parte de los residentes comunitarios. En efecto, ya ha transcurrido más de un año desde la Sentencia del TS de 17 de octubre de 2017 –clarificadora de la existencia del requisito de violación suficientemente caracterizada del derecho comunitario–. Sin embargo, por lo que se refiere a los residentes extracomunitarios, queda por ver cómo se va a aplicar a la administración el nuevo criterio jurisprudencial y si los tribunales estimaran que la Sentencia de 19 de febrero de 2018 es clarificadora y, por ende, abre el plazo de un año para que los contribuyentes puedan reclamar la indemnización.

III. CONCLUSIÓN

A lo largo de este análisis hemos intentado aclarar y reordenar la enredada jurisprudencia –comunitaria y española– que ha aparecido en los últimos años con respecto al ISD español. A partir de esta visión de conjunto, podemos entonces visualizar tres vertientes en que se ha ido desarrollando este asunto.

Primero, reconocemos los esfuerzos del TJUE encaminados a hacer respetar los derechos fundamentales reconocidos en los tratados comunitarios –en particular el de libre circulación de capitales–.

Además, vimos como los tribunales españoles se han hecho cargo de hacer respetar las sentencias del TJUE reconociendo, por un lado, la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en los casos de violación manifiesta del derecho comunitario y, por otro, complementado el ordenamiento interno de acuerdo con la doctrina del TJUE –como en el caso de la STS de 19 de febrero de 2018–.

Por último, hemos de lamentar la actitud del legislador español que –lejos de asumir con seriedad las obligaciones que derivan de la normativa europea– intenta postergar culpablemente la reforma del ISD para adecuarla al derecho comunitario.

Referencias bibliográficas

- Alonso Gonzalez, L. M. (Coord.) (2017). *Manual de Derecho Tributario: Parte Especial*. Barcelona: Atelier Libros.
- Álvarez Barbeito, P. (2018). Los residentes extracomunitarios y la aplicación de los beneficios autonómicos establecidos a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones. *RCyT. CEF*, 422, 124-130.
- Cienfuegos Mateo, M. (2007). Comunidades autónomas, tribunales de la Unión Europea y responsabilidad por el incumplimiento autonómico del derecho comunitario. Reflexiones a partir de la práctica reciente. *Revista d'estudis autonòmics i federals*, 5, 39-99.
- Lindner, A. (2015). España y su asignatura pendiente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Publicado en *noticias.juridicas.com*. Recuperado de <<http://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/10714-espana-y-su-asignatura-pendiente-en-el-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones>>.
- Rozas Valdés, J. A. (2017). *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. En Alonso González, L. M. (Ed.), *Manual de Derecho Tributario: Parte Especial* (Capítulo VIII). (4.ª ed.). Atelier Libros.
- Sanchez, V. M. (Coord.) (2015). *Derecho de la Unión Europea*. Barcelona: Huygens Editorial.
- Temple Lang, J. (1996). *The duties of national courts under EC Constitutional*. *Institute of European Law*. University of Cambridge. Recuperado de <http://ec.europa.eu/competition/speeches/text/sp1996_019_en.html>.
- Vaitkevičiūtė, A. (2011). Member states liability in damages for the breach of European Union law-legal basis and conditions for liability. *Jurisprudencija/Jurisprudence*, 18(1), 49-68.