

## EL TJUE DECLARA CONTRARIO AL DERECHO COMUNITARIO EL ISD ESPAÑOL

**Análisis de la STJUE de 3 de septiembre de 2014, Asunto C-127/12**

**José A. Rozas Valdés**

*Catedrático acreditado de Universidad.*

*Universidad de Barcelona*

### 1. SUPUESTO DE HECHO

Como es bien sabido, y merced a lo dispuesto en las sucesivas leyes de financiación del sistema autonómico de régimen común (21/2001 y 22/2009), los parlamentos autonómicos tienen atribuida competencia normativa –ampliada por la segunda de las leyes citada– para modificar o incorporar reducciones en la base imponible y bonificaciones en la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Esos beneficios fiscales, extraordinariamente generosos, no se aplican, sin embargo, a los ciudadanos no residentes en España –comunitarios o no– por cuanto las obligaciones tributarias por dicho impuesto, de las que los mismos sean contribuyentes, se rigen íntegramente por la normativa estatal al respecto (Ley 29/1987), que no contempla la aplicación de tan generosas mercedes.

Así las cosas, la Comisión Europea promovió ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) un procedimiento de incumplimiento contra el Reino de España, el 7 de marzo de 2012, con arreglo a lo establecido en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), por cuanto «la Ley estatal permite a las comunidades autónomas establecer diversas reducciones fiscales que se aplican únicamente en caso de conexión exclusiva con el territorio de esas comunidades. Ello tiene como consecuencia que la sucesión o la donación en la que intervenga un causahabiente o un donatario o un causante que no reside en el territorio español, o bien una sucesión o una donación que tenga por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, no puede beneficiarse de esas reducciones fiscales, de lo que nace una diferencia de trato contraria a los artículos 21 del TFUE [libre circulación de personas] y 63 del TFUE [libre circulación de capitales]» (§ 32).

Desde que el 11 de julio de 2007 la Comisión enviase un requerimiento al Reino de España sobre la posible vulneración de las libertades fundamentales que representa la normativa del ISD, hasta que, finalmente, se presentase el recurso ante el TJUE, en marzo de 2012, se sucedió un intercambio de pareceres y dictámenes entre la Comisión y el Gobierno español, a costa de

los cambios de legislación –quedando sustituida la ley del 2001 por la del 2009– y sobre el objeto del proceso. El Gobierno español adujo que no se concretaban ni la libertad vulnerada, ni los preceptos que la conculcan, al hacerse alusión a un conjunto difuso de normativa autonómica, intentando una inadmisión del recurso que, finalmente, el TJUE rechazó.

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

En cuanto a la admisibilidad del recurso, el tribunal desestima las excepciones procesales planteadas por España. En realidad, el origen de la vulneración del Derecho comunitario no es tanto la normativa autonómica, sino la normativa estatal que impide la aplicación de la misma a los no residentes: «la Comisión no se refiere a la normativa adoptada por las comunidades autónomas sino únicamente a la normativa estatal» (§29). De modo que la ilustración del razonamiento de la Comisión con algunos ejemplos tomados de la normativa de la Comunidad Autónoma de Madrid no implicaba modificación alguna del objeto del litigio. Por otra parte, el cambio de una normativa nacional, la del 2001, por otra, la del 2009 –que, a estos efectos, dice exactamente lo mismo que su precedente– no altera el fondo del requerimiento de la Comisión ni, por tanto, la sustancia del recurso.

La doctrina del TJUE se resume en su siguiente afirmación: «el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 del TFUE 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 este» (§85).

En definitiva, que se reconoce una discriminación contraria al Derecho comunitario que vulnera la libre circulación de capitales (art. 63 TFUE) –las sucesiones y donaciones intracomunitarias implican movimientos de capitales entre Estados miembros– aun cuando se rechaza que el régimen de marras suponga una vulneración de la libre circulación de personas (art. 21 TFUE), por no haberlo suficientemente probado la Comisión. Una medida interna que hace depender la aplicación de un beneficio fiscal en el ISD de consideraciones ligadas a la residencia de las partes o a la ubicación de los bienes y derechos constituye una restricción a la libre circulación de capitales [SSTJUE Mattner, C-510/08 (NFJ037920) y Welte, C-181/12 (NFJ052154)]. Siendo suficiente para declarar la vulneración del Derecho comunitario que la medida no ya obstaculice el movimiento de capitales sino que, sencillamente, lo disuada [STJUE Halley, C-132/10 (NFJ044030)].

No se advierte causa objetiva alguna que pudiera justificar semejante discriminación. Es bien sabido que, incluso con base en conceptos tan difusos como «la congruencia del sistema» puede llegar a sostenerse la compatibilidad de una medida tributaria discriminatoria entre residentes y no residentes. El Reino de España, sin embargo, no ha acertado a hacer valer razón alguna para sostener tamaña discriminación, probablemente porque no la hay, y así lo ha advertido el Tribunal. Se deberían de haber probado, y España no lo ha hecho, tres circunstancias:

- i) Que la discriminación no es arbitraria y se limita a lo necesario para el logro del objetivo que con la misma se pretende [STJUE Arens-Sikken, C-43/07 (NFJ029801)].
- ii) Que las situaciones de residente y no residentes no son objetivamente comparables.
- iii) Que la diferencia de trato venía exigida por razones de interés general.

Lógicamente, el TJUE no impone al Reino de España la concreta política normativa a llevar a cabo para resolver la susodicha discriminación que, en buena lógica, podría pasar tanto por recortar el poder normativo de las comunidades autónomas como por –parece lo más sensato, plausible y operativo– extender a los ciudadanos residentes en otros Estados comunitarios o del Espacio Económico Europeo (EEE), al menos, la aplicación de los beneficios fiscales autonómicos, en pie de igualdad con los residentes en España.

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

Un primer comentario, marginal, que sugiere la sentencia tiene que ver con las fechas y con la extensión de la misma. A diferencia de nuestro Tribunal Constitucional, que difícilmente resuelve en menos de cinco, siete, diez años... y que gusta de entretenerse en tan sesudas como prolijas, farragosas, muchas veces obtusas y no siempre decisorias elucubraciones, el TJUE ha zanjado el litigio en poco más de dos años y en doce páginas concisas y transparentes. Sospecho, por lo demás, que no pueda argüirse, para explicar tal diferencia, que el Tribunal europeo tenga menos trabajo que el español, ni disponga de recursos materiales ni humanos, inferiores en su cuantía y cualificación, a los que adornan nuestra Corte constitucional. Otra singularidad, anecdótica, radica en la presidencia de la sala que dirime el particular, que recae en una magistrada española, Rosario Silva de Lapuerta, abogada del Estado, para más señas.

El centro de la controversia radica en el calamitoso estado de derribo en el que se ha precipitado el ISD tras su cesión a las comunidades autónomas. Ya lo intuyó CHECA GONZÁLEZ (1996), postulando, tempranamente, su integración en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; lo señaló, igualmente, con precisión ALONSO GONZÁLEZ (2001) antes de la debacle; y lo analizó con extraordinario detalle, en concreto por lo que atañe a su incompatibilidad manifiesta con el Derecho comunitario, GARCÍA DE PABLOS (2010). Personalmente, ruego se me excuse la autocita, también así lo hice notar, ROZAS VALDÉS (2012). Solo un ciego no habría podido advertir la flagrante discriminación en que había de derivar, y derivó, la impetuosa cesión de competencias normativas a las comunidades autónomas de régimen común, combinada con la aplicación de la más restrictiva normativa estatal en cuanto a los elementos de cuantificación del impuesto, por lo que a la obligación real de contribuir atañe. Ni siquiera el más optimista de los abogados del Estado podía augurar un fallo del TJUE favorable a España. Basta con plantearse un sencillo caso práctico: dos hijos, uno residente en Alemania y el otro en España; muere el padre, residente en Cataluña, y el resultado más que previsible, en abstracto, es que quien emigró pague ISD hasta perder el sentido y quien se quedó en casa se vaya de rositas, envuelto en reducciones y bonificaciones. ¿No es evidente que se estaba ante una discriminación subjetiva carente de toda justificación y lógica?

Los argumentos que trae a colación el Gobierno español para defender su numantina defensa de tan extravagante estado de cosas son vaporosos. Se remite a la STJUE *Azores* para tratar de hacer creer que se está ante un supuesto comparable, extremo que niega el Tribunal; defiende la competencia nacional para ordenar la distribución interna de los poderes tributarios, cuando lo que se está objetando es la incompatibilidad con el Derecho comunitario de la normativa estatal, que no de la autonómica; se remite a peregrinas causas formales de inadmisibilidad por razón del objeto del recurso; aspira a demostrar que no en todos los casos la discriminación es negativa, ilustración que no obsta a la consistencia del efecto discriminatorio en otros tantos; y pedalea sobre la no vulneración de la libre circulación de personas, pretendiendo convencer a alguien de que, a estos efectos, la situación de los residentes «sujetos por obligación personal» no es comparable a la de los no residentes que «lo están por obligación real» (¿y?).

La primera e inmediata consecuencia que trae consigo esta sentencia es el pago de las costas. La segunda, que van a lloverle en cascada al Gobierno de la Nación sentencias judiciales en las que se anulen las liquidaciones relativas a obligaciones reales de contribuir en el ISD en las que el contribuyente sea un residente en la UE o en el EEE, por haberse dictado conforme a una normativa contraria al Derecho comunitario. Desde luego, todas las relativas a casos que a la fecha estén *sub judice*. Con toda probabilidad, también, las promovidas por los aguerridos letrados que –cargados de razón y mientras no se modifique la Ley General Tributaria (LGT) para limitar, ¡cómo no!, este derecho– emprendan la tortuosa senda de la exigencia de responsabilidad patrimonial al Estado legislador. No caerá esa breva, claro está, pero –si en algún caso a la jerarquía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) le cupo albergar en su actuar alguna lejana preocupación por cosa semejante a la justicia– constituye el particular un caso de manual para que se pusieran en marcha procedimientos de revocación, conforme a lo previsto en el artículo 219 de la LGT. Téngase en cuenta, además, que todos los supuestos susceptibles de revisión de oficio, a estos efectos, están concentrados en una sola dependencia administrativa, la Delegación de la AEAT de Madrid que, no me cabe duda, los tiene perfectamente catalogados e identificados. Se le ofrece a la Administración tributaria, por lo tanto, una oportunidad de oro –que mucho me temo que desaprovechará– para mejorar su imagen y credibilidad, tomando la iniciativa en esta cuestión y promoviendo una acción de comunicación pública eficaz: que se sepa que cuando se equivocan reparan los daños de oficio, porque están firmemente comprometidos con la Justicia y el Derecho.

Por su parte, lo primero que debería hacer el legislador tributario español, la Dirección General de Tributos de la Secretaría de Estado de Hacienda, sería modificar urgentemente la normativa afectada por el fallo del TJUE, para poner fin a un estado de cosas que dura ya demasiado tiempo, y posibilitar la aplicación de una normativa respetuosa con el Derecho comunitario a las obligaciones tributarias pendientes de resolución y a las que están por devengarse. Es, por lo demás, muy sencillo. Basta con modificar, salvo error u omisión, tres preceptos de la LISD y otro de su desarrollo reglamentario, así como un último de la Ley 22/2009.

El artículo 20.4 de la LISD podría quedar redactado, por ejemplo, como sigue: «En el caso de obligación real de contribuir, las reducciones aplicables serán las vigentes en la comunidad autónoma con la que la vinculación del causante fuese más relevante, por razón de su residencia

o por radicar en la misma la mayor parte de los bienes y derechos objeto de transmisión». En el apartado 5 del mismo precepto, se habría de suprimir la apostilla «o no resultase a los sujetos pasivos la normativa propia de la comunidad».

Idéntica expresión se habría de suprimir, por cuanto a la tarifa aplicable se refiere, en el artículo 21.2 de la LISD, y por cuanto a los coeficientes multiplicadores, en el artículo 22.2, sustituyendo el apartado tercero del artículo 21 y el apartado cuarto del artículo 22 por, a título de simple ejemplo, el siguiente texto: «En el caso de obligación real de contribuir, las tarifas y tipos impositivos aplicables [los coeficientes multiplicadores] serán los vigentes en la comunidad autónoma con la que la vinculación del causante o del donante fuese más relevante, por razón de su residencia o por radicar en la misma la mayor parte de los bienes y derechos objeto de transmisión. En el caso de adquisiciones ínter vivos de bienes inmuebles ubicados en España se aplicará, en todo caso, la normativa vigente en la comunidad autónoma en la que estos radicasen».

También sería necesario modificar el artículo 70 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD), y en el que se regula la competencia territorial para la aplicación del impuesto, en sentido coherente con las requeridas modificaciones legales al respecto. De modo que, en el caso de la obligación real de contribuir, ya no fuese competente la Delegación de la AEAT de Madrid, sino la oficina competente de la comunidad autónoma con la que la vinculación del causante o del donante fuese más relevante, por razón de su residencia o por radicar en la misma la mayor parte de los bienes y derechos de transmisión, prevaleciendo a estos efectos, en el caso de adquisiciones ínter vivos de bienes inmuebles ubicados en España, la comunidad autónoma en la que se concentrase la parte más significativa de los mismos.

En lo concerniente al alcance de la competencia normativa de las comunidades autónomas en la materia, se deberían incorporar unas apostillas en el artículo 32.2 de la Ley 22/2009 para añadir «o, en el caso de obligación real, con la que su vinculación fuese más relevante», al final de su letra a), y «o, en el caso de obligación real, con la que el donante mantuviera una vinculación más relevante», como colofón de lo prescrito en su letra c).

Sí concurre aquí –para realizar estas modificaciones– la urgencia y necesidad que brilla por su ausencia en buena parte de la caterva de reales decretos-leyes a que tanto se ha aficionado el Gobierno de la Nación; arropado, conviene decirlo, por la impagable complacencia del Tribunal Constitucional, para quien todo es urgente y que no ve particulares objeciones a que lo tributario sea extensamente afectado por este «extraordinario» modo de legislar.

¿Por qué no se ha hecho antes y por qué, previsiblemente, se tardará en hacerlo, incluso después de tan contundente varapalo judicial? Más allá de las razones políticas, que tal vez las haya, se me ocurren otras que, seguramente, no tienen nada que ver con la realidad. Quizás la Dirección General de Tributos nunca se haya sentido particularmente urgida a modificar un impuesto que –salvo, precisamente, en lo que a su obligación real concierne– está cedido a las comunidades autónomas. Tal vez, no cabe descartarlo, los funcionarios que trabajan en dicha Dirección general

–imagino que en su mayoría economistas o ingenieros– no se encuentren a gusto trasteando con impuestos patrimoniales, como el ISD, trufados de normativa civil. A juzgar por su delirante productividad normativa al respecto, lo que ocupa el centro de su actividad es enredar y desenredar la madeja de la imposición societaria y sus filigranas contables con lo que, no hay duda, están tan entretenidos, más o menos, cuanto desesperados quienes –funcionarios de la AEAT o asesores fiscales– han de digerir sus constantes vaivenes y regímenes transitorios.

Todo esto, ¡menos mal!, no nos ha de comportar al conjunto de los contribuyentes –los propietarios últimos de un Erario público del que el Tesoro público es un mero administrador– un coste económico tan disparatado como el provocado por el malhadado céntimo sanitario. Y digo al conjunto de los contribuyentes porque se tiende a olvidar que cuando el Estado se ve abocado a asumir un perjuicio patrimonial como consecuencia de coscorriones judiciales como el aquí descrito quien pierde –a tal propósito, no cabe duda, «Hacienda somos todos»– es el conjunto de la ciudadanía, defraudada por la indigencia del legislador, y de quien dirige los destinos de la política financiera y fiscal.

Pero si en términos cuantitativos el coste no es tan abultado, en términos de justicia, cualitativos, es descomunal. El ISD es irrelevante en su dimensión presupuestaria, de recaudación comparada, pero es paradigmático si de lo que debiera ser un sistema tributario justo pretendemos hablar. Probablemente, tal vez, por eso es un impuesto que tradicionalmente no ha merecido especial atención de nuestro legislador tributario. Su normativa legal fue la última que se aprobó en el marco de la reforma de 1978, en 1987, y la única que no se ha reformado en profundidad desde entonces, más allá del descuidado abandono al que se la ha sometido, entregándola a un desdichado despedazamiento entre las garras de los despiadados legisladores autonómicos. Ya va siendo hora, y no se entiende por qué se haya de esperar a la reordenación del conjunto de la financiación autonómica, de que se acometa con decisión y valentía una reforma integral del mismo en línea con lo apuntado por BOSCH RODRÍGUEZ (2011) y propuesto por la Comisión de expertos que emitió el tan cacareado como desatendido informe del pasado mes de febrero. Se ha de simplificar el impuesto, estableciendo una imposición mínima y máxima, entre el 4 % y el 10 %, por ejemplo, y en la que, naturalmente, ¡faltaría más!, se le dé el mismo tratamiento a los residentes y a los no residentes, así como un trato no tan desproporcionado y alocadamente discriminatorio como el actual a las distintas categorías de causahabientes, donatarios o beneficiarios llamados a adquirir gratuitamente bienes y derechos. ¡Veremos en qué queda la cosa!

---

## Bibliografía

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. [2001]: *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 108 págs.

BOSCH RODRÍGUEZ, P. [2011]: *Un modelo sostenible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: ¿el modelo brasileño como solución?*, TFC defendido en la UAO CEU (<http://www.recercat.net/bitstream/handle/2072/172877/TFC-BOSCH-2011.pdf?sequence=2>), Barcelona, 73 págs.

CHECA GONZÁLEZ, C. [1996]: *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*, Marcial Pons, Madrid.

GARCÍA DE PABLOS, J. F. [2010]: *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: problemas constitucionales y comunitarios*, Aranzadi, Cizur Menor, 371 págs.

ROZAS VALDÉS, J. A. [2012]: «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», en ALONSO GONZÁLEZ, L. M. y COLLADO YURRITA (dirs.), *Manual de Derecho tributario: parte especial*, Atelier, Barcelona, págs. 311-338.

SERRAT ROMANÍ, M. [2014]: «Crónica de un fallo anunciado: (las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones son contrarias a la libre circulación de capitales)», en *ECJ Leading Cases* (<http://ecjleading-cases.wordpress.com/2014/09/04/cronica-de-un-fallo-anunciado-las-normas-del-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones-son-contrarias-a-la-libre-circulacion-de-capitales/>), 3 de septiembre de 2014.