

EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA: PROBLEMÁTICA DE LA ACTUAL NORMATIVA

JESÚS FÉLIX GARCÍA DE PABLOS

Doctor en Derecho. Ponente en el TEAC

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: doña María Teresa SOLER ROCH, don Juan Carlos LÓPEZ-HERMOSO AGIUS, doña Ana MUÑOZ MERINO, don Vicente PÉREZ SÁNCHEZ, don Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE, don Jesús SANMARTÍN MARIÑAS y don Fernando SERRANO ANTÓN.

Extracto:

LA cesión por el Estado a las Comunidades Autónomas de importantes competencias normativas en el impuesto sobre adquisiciones gratuitas ha generado una competencia fiscal entre ellas, la cual ha puesto en peligro el cumplimiento de los principios constitucionales de organización territorial (unidad y solidaridad); al mismo tiempo que la disparidad normativa generada con el ejercicio de dichas competencias ha creado una distinta posición de los ciudadanos ante el impuesto, debiéndose estudiar si la diferencia contraviene el principio de igualdad, en sus dos modalidades, igualdad ante la ley (art. 14 CE) e igualdad por razón del territorio (art. 139.1 CE). Este trabajo realiza un análisis de esta problemática, junto al estudio del tratamiento otorgado por la normativa estatal y autonómica al ciudadano no residente, y su concordancia con la jurisprudencia del TJCE.

Palabras clave: libertad de circulación y establecimiento de las personas y libertad de circulación de capitales, igualdad de los ciudadanos por razón del territorio y límites a las competencias normativas de las Comunidades Autónomas.

THE SPANISH TAX ON INHERITANCE AND DONATIONS: LEGAL PROBLEMS OF ITS CURRENT REGULATION

JESÚS FÉLIX GARCÍA DE PABLOS

Doctor en Derecho. Ponente en el TEAC

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: doña María Teresa SOLER ROCH, don Juan Carlos LÓPEZ-HERMOSO AGIUS, doña Ana MUÑOZ MERINO, don Vicente PÉREZ SÁNCHEZ, don Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE, don Jesús SANMARTÍN MARIÑAS y don Fernando SERRANO ANTÓN.

Abstract:

THE transfer of powers from the Spanish central authorities (the State) to the self-governed regions (Autonomous Communities) to regulate the Donations and Inheritance Taxes has resulted in fiscal competition, thus putting at risk the constitutional principles on the territorial organization of Spain, those of unity and solidarity (Article 2 of the Spanish Constitution). At the same time, the unevenness of applicable laws arising from the use of these powers by the Autonomous Communities has generated unequal legal positions of citizens with respect to the aforementioned Taxes. This paper surveys whether such differences violate the constitutional principles of legal and territorial equality (Articles 14 and 139.1 of the Spanish Constitution), and discusses the State and the Autonomous Communities regulations on the situation of non-resident citizens with respect to these Taxes, as well as the accordance of those regulations with the rulings on the subject established by the ECCJ (European Communities Court of Justice).

Keywords: free movement of persons and right of establishment, free movements of capital, territorial citizen equality and limits to the regulation powers of the Autonomous Communities.

Sumario

I. Introducción.

II. Situación actual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España.

III. Problemas constitucionales de justicia tributaria.

1. Igualdad de los ciudadanos por razón del territorio.

2. Límites a las capacidades normativas de las Comunidades sobre los impuestos cedidos.

IV. Discriminación a los ciudadanos no residentes.

1. Discriminación de los no residentes en las transmisiones mortis causa.

2. Discriminación de los residentes en las transmisiones ínter vivos.

V. El ciudadano no residente a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

VI. Conclusiones y propuestas de futuro.

Bibliografía.

Anexos.

I. INTRODUCCIÓN

Históricamente la *imposición personal sobre la riqueza* ha provocado fuertes polémicas doctrinales entre sus detractores y partidarios, debate que se centra actualmente en España con relación a la posible supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando ya se ha eliminado el Impuesto sobre Patrimonio en su finalidad censal y recaudatoria ¹.

A pesar de su larga tradición en el sistema fiscal español, aquel tributo está sufriendo una profunda crítica en nuestro país, principalmente sobre la base de la presunta inconstitucionalidad de la actualidad normativa, así como por sus efectos negativos sobre el ahorro y el necesario relevo intergeneracional ². Sin embargo una parte importante de estos argumentos ha perdido su vigencia, como el distinto tratamiento impositivo de las adquisiciones gratuitas en derecho foral y en territorio común al haberse equiparado ambas legislaciones, así como por las medidas adoptadas para facilitar dicho relevo; al mismo tiempo que otros adolecen de una base sólida en su argumentación, habiéndose formulado mayormente como acicate en la campaña orquestada en contra del gravamen.

Hoy, por el contrario, es otra la problemática que dimana de esta forma de imposición, fundamentalmente la derivada de la cesión por el Estado de importantes competencias normativas y del respeto a los límites constitucionales en su ejercicio por las Comunidades Autónomas. Junto con el tratamiento tributario otorgado al ciudadano no residente, ya que éste no puede disfrutar de los beneficios fiscales autonómicos, ni de los establecidos por la normativa estatal para las adquisiciones gratuitas por actos *inter vivos*, lo cual podría infringir nuestro texto constitucional o la normativa comunitaria.

En este estado de cosas, este trabajo realiza un análisis de la jurisprudencia constitucional y comunitaria, que partiendo del estado actual de la fiscalidad sobre las adquisiciones gratuitas en España (apartado II) estudia la concordancia de la legislación autonómica con los principios constitucionales de organización territorial del Estado –unidad, autonomía, igualdad y solidaridad–, así como con los límites derivados de la necesaria coordinación con la Hacienda del Estado (apartado III), junto con el distinto tratamiento otorgado por la normativa estatal y la autonómica al ciudadano no residente y su compatibilidad con los principios constitucionales tributarios (apartado IV), y con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE en adelante) sobre la libre circulación de personas, capitales y de establecimiento (apartado V). Finalmente, se formulan las conclusiones de

¹ El artículo 3 de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, suprime la función recaudatoria del Impuesto sobre el Patrimonio en España mediante una bonificación del 100 por 100 en la cuota, tanto por obligación personal como real. Así como elimina la obligación de formular declaración.

² ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: «El futuro de la fiscalidad: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Instituto de Empresa Familiar*, 2008, págs. 37-47.

este estudio, relativas a las necesarias adaptaciones que deberían realizarse de cara al mantenimiento de la tributación sobre las adquisiciones gratuitas en nuestro país (apartado VI).

II. SITUACIÓN ACTUAL DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA

Este impuesto que fue introducido en España a finales del siglo XVIII constituye una figura clásica en los sistemas tributarios de los países democráticos³, fundamentándose principalmente en sus posibilidades como fuente de ingresos e instrumento *redistributivo* de la renta y de la riqueza⁴; vigente además en la mayoría de los países avanzados de la Unión Europea, sólo Italia, Portugal y Suecia lo han suprimido⁵, a diferencia del *Impuesto sobre el Patrimonio Neto*, aunque con escasa importancia recaudatoria que en contadas ocasiones supera el 1 por 100 de los ingresos impositivos⁶ (Anexo I).

En España, junto con las antipatías que suscita entre los contribuyentes por las circunstancias y el momento que concurren con su devengo, se ha añadido la problemática derivada de las reformas a nivel estatal y autonómico que han agravado el debate en torno al mantenimiento del mencionado gravamen, al reducir su ámbito a determinados tipos de riqueza, con múltiples exenciones y bonificaciones que han limitado su campo de aplicación y desvirtuado su credibilidad ante los ciudadanos⁷.

A esta etapa, ha seguido la tendencia en los últimos años de rebajar significativamente la carga tributaria del impuesto en la mayoría de las Comunidades Autónomas, aumentándose los mínimos exentos que pueden aplicar los contribuyentes por razón del parentesco. A la tradicional exención de las adquisiciones gratuitas por parte del cónyuge, ascendientes y descendientes en las Comunidades forales, se han sumado en el mismo sentido y en relación con las adquisiciones mortis causa, las Comunidades limítrofes de Cantabria y La Rioja, uniéndose en los últimos cuatro años las Comunidades de Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Islas Baleares, Madrid y Comunidad Valenciana, sin límite alguno; junto con Andalucía, Aragón, Asturias y Murcia con determinados límites, lo que ha generado la consiguiente polémica, al posibilitar una competencia fiscal entre las distintas Comunidades, nada positiva para la permanencia del gravamen. A dichos beneficios, hay que sumar las bonificaciones en las transmisiones ínter vivos y con carácter general en Aragón, Baleares, Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Madrid y la Comunidad Valenciana, así como la aplicación

³ DE PABLOS ESCOBAR, L.: *La imposición sobre la riqueza. Su papel en los sistemas tributarios actuales*, Investigación para el IEF, Mimeo, 2002, pág. 7; y OCDE, *Revenue Statistics*.

⁴ DE PABLOS ESCOBAR, L.: *Incidencia y Tipos Efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Papeles de Trabajo, IEF., 2006, pág. 7.

⁵ En Italia y Portugal se han establecido impuestos análogos sobre la adquisición de inmuebles por herencia o donación, si bien los tipos aplicables no exceden en ningún caso del 10 por 100.

⁶ En España el 1,24 por 100 de los ingresos tributarios del Estado, incluidos los rendimientos de los impuestos cedidos, en 2007 (2,28% de los impuestos directos). Ingresos tributarios 2.745.725 (ISD) / (200.676.030 Imp.AEAT+20.984.432 Imp.cedidos) = 1,24 por 100. Estadísticas Tributarias.AEAT, http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2007/Informe_completo.

⁷ BARBERÁN LAHUERTA, M.A.: «El presente y futuro del Impuesto de Sucesiones y Donaciones», *Cuadernos de Información Económica*, n.º 173, 2003, pág. 73.

de una tarifa de hasta un 9 por 100 en Cataluña y Galicia, sin perjuicio de las reducciones de carácter objetivo para este tipo de transmisiones.

De acuerdo con lo señalado, quedan fuera de gravamen del Impuesto sobre Sucesiones el pequeño contribuyente, así como el pariente cercano, salvo en Cataluña, Extremadura y Galicia, sin perjuicio de las reducciones que estas Comunidades han establecido para los descendientes menores de 21 ó 25 años y minusválidos. De manera que hoy no parece acertada la afirmación formulada por ALONSO GONZÁLEZ⁸, en el sentido de que se haya creado una imposición sobre sucesiones tremendamente injusta, que sólo unos pocos pagan, los sectores sociales más pobres y desfavorecidos que todavía se encuentran materialmente sujetos al impuesto, cuando la recaudación proviene de los grandes patrimonios actualmente⁹.

Sin embargo, simultáneamente debemos reconocer que junto al mantenimiento de un cierto trato de favor con relación a determinados tipos de riqueza, la atribución a las Comunidades de competencias normativas sobre este gravamen y sin límites definidos, ha generado una disparidad normativa y un intenso proceso de competencia fiscal entre Comunidades que aún no ha terminado. Uno de cuyos resultados es la desigualdad de los ciudadanos por razón del territorio a la hora de contribuir, hasta el punto de que un mismo hecho puede estar plenamente sujeto en una Comunidad y en otra totalmente exento, lo que podría contravenir el principio constitucional de *igualdad tributaria*. Por otra parte, el ejercicio de las capacidades normativas de las Comunidades Autónomas sobre el impuesto reconocidas por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre¹⁰, sin más limitaciones que los principios de coordinación con la Hacienda del Estado previstos en el artículo 2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)¹¹, ha generado una degradación del impuesto, en muchos casos debido a un ejercicio desleal de sus atribuciones por las propias Comunidades, que podría contravenir el contenido de los principios constitucionales, antes citados, de *unidad, solidaridad y lealtad constitucional* al margen de las limitaciones establecidas a la hora de disfrutar de los beneficios fiscales autonómicos y que entran claramente en conflicto con los derechos constitucionales y las libertades comunitarias sobre la libre circulación y establecimiento de los ciudadanos, así como de bienes y capitales. Al mismo tiempo que importantes fuentes de riqueza quedan fuera de tributación, al margen por tanto del mandato constitucional derivado del principio de *generalidad tributaria*. Ello ha tenido como resultado la reducción enorme de la base del tributo, una desnaturalización del impuesto que puede conducir a una desaparición de facto del mismo¹², sin que el Estado haya asumido su responsabilidad para evitarlo en un tributo de su titularidad.

⁸ ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2001, pág. 10.

⁹ DE PABLOS ESCOBAR, L.: *Incidencia y tipos efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones...*, cit., pág. 7.

¹⁰ Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

¹¹ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

¹² DE PABLOS ESCOBAR, L. *Incidencia y tipos efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones...*, cit., pág. 8. En EUA, por el contrario, ha existido un estudio sobre su posible supresión a cargo de B. BARTLETT, *The End of State Tax?*, Special Report, Tax Notes, 1997, y J. SLEMRD, *Does Atlas Shrug? The Economic Consequences of Taxing Rich*, New York, 2000, Harvard University Press and Russell Sage Foundation, señalando estos autores las ventajas de su mantenimiento.

Finalmente a esta problemática nacional, se suma la derivada del fenómeno de la globalización económica ¹³, que está teniendo su correspondiente repercusión en el ámbito tributario ¹⁴, con una progresiva reducción de la carga fiscal sobre la riqueza (Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones), las rentas de capital (a través de los denominados *dual income taxes*) y sobre la renta empresarial (básicamente mediante la reducción de los tipos de gravamen del Impuesto sobre Sociedades), que deberá ser compensada sobre aquellas manifestaciones de capacidad económica, no susceptibles de deslocalización (inmuebles y rentas del trabajo), en contra del principio de equidad tributaria. Una redistribución de cargas fiscales a nivel interno que cada vez resulta más injusta en términos de igualdad fiscal, agravada con el uso excesivo de beneficios fiscales con fines extrafiscales, en la medida de que tales incentivos se han usado con frecuencia a favor de los contribuyentes más influyentes, por lo que el sistema fiscal se está convirtiendo en el llamado sistema del bienestar para los pudientes (*the tax system is a welfare system for the burdens*) ¹⁵.

III. PROBLEMAS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA

Sobre la inconstitucionalidad del impuesto sobre adquisiciones gratuitas en nuestro país se han señalado una serie de infracciones en su normativa, si bien como he señalado anteriormente, no existe una base sólida para extender dicha conclusión a la totalidad del tributo como formula ALONSO GONZÁLEZ ¹⁶ o para justificar su supresión por parte de CHECA ¹⁷; por el contrario, es otra problemática actual que plantea este gravamen, principalmente por la disparidad normativa entre Comunidades y el trato otorgado al sujeto pasivo no residente, que pasamos a estudiar.

1. Igualdad de los ciudadanos por razón del territorio.

El ejercicio de las competencias normativas por las Comunidades Autónomas genera una distinta posición de los ciudadanos por razón del territorio con relación al impuesto, por lo que cabe preguntarse si esta desigualdad puede infringir los *principios de organización territorial* del Estado, *unidad, autonomía, solidaridad*, previstos en el artículo 2 de la Constitución Española (CE), e *igualdad* de todos los españoles por razón del territorio, fundamentalmente comprendida en los artículos 139.1 y 149.1.1 de la CE, así como los límites derivados de la necesaria *coordinación* con la Hacienda estatal, artículo 156.1 de la CE; si bien haciendo la salvedad de que aquellos principios se modulan en el ámbito específico a que se refieren propiamente, como señala el Tribunal Constitucional (TC) en la Sentencia 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 4.

¹³ GUTTENTAG, J.H.: *Key Issues and Options in Internacional Taxation: Taxation in an Interdependent World*, BIFD, Nov. 2001.

¹⁴ CALDERÓN CARRERO, J.M.: *La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI*, IEF, DOC. N.º 20/06, pág. 5. Con una reducción de las cargas tributarias para evitar la deslocalización.

¹⁵ STEINMO, S.: *Taxation and Democracy*, Yale University Press, 1993.

¹⁶ ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y...*, cit., pág. 10.

¹⁷ CHECA GONZÁLEZ, C.: *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*. Pons-Idelco, Madrid, 1996.

Así, con relación al principio de *igualdad* que la Constitución proclama en su artículo 139.1 como principio general de la organización territorial del Estado¹⁸ e integrado en el Capítulo Primero de su Título VIII, el TC ha precisado el ámbito en que se proyecta dicho principio de *igualdad* y también su alcance, pues lo hace esencialmente, en un ámbito distinto al que es propio de los principios de *unidad, autonomía y solidaridad*, en base a los cuales se reparte el poder político. En efecto, para dicho Tribunal el principio de igualdad no actúa, como el resto de principios de organización territorial previstos en la Constitución, en la esfera propiamente política, sino en el ámbito de los ciudadanos, en concreto, de sus condiciones de vida, es donde opera fundamentalmente el principio constitucional de igualdad. Ya que el ámbito de la ciudadanía para el TC (Sentencia 247/2007, antes citada, FJ 4.c), en sentido estricto, está conceptualmente separada de la esfera correspondiente a la configuración del poder político contenida en el artículo 2 de la CE. No obstante, el poder de las Comunidades Autónomas al proyectarse sobre los ciudadanos a través de las competencias asumidas, también tiene eficacia sobre el principio de igualdad de los ciudadanos; es decir, de esta forma afecta a los derechos y obligaciones de los ciudadanos, donde sí opera el principio de igualdad imponiendo ciertos «límites» a la acción de los poderes públicos. Límites constitucionales que han sido explicitados por el propio TC, como veremos seguidamente. De manera que para el TC, el principio de igualdad incide en el despliegue del principio de autonomía de las Comunidades Autónomas pero no puede desvirtuarlo (STC 247/2007, FJ 4).

Con relación al principio de igualdad, el TC distingue, de un lado los planos en que actúa el principio de igualdad del artículo 14 de la CE (una de cuyas manifestaciones es la igualdad tributaria, art. 31.1 CE), y, de otro, el alcance de las reglas constitucionales que limitan las divergencias del ejercicio por las Comunidades de sus competencias propias o cedidas, para conseguir una determinada uniformidad normativa en todo el territorio, y preservar una posición igual de los ciudadanos, más allá de las diferencias de régimen jurídico por el legítimo ejercicio de la autonomía (STC 122/1988, FJ 5); es decir, los principios y reglas que operan en la esfera de la distribución de competencias y su reflejo en las condiciones de vida de los ciudadanos (arts. 138, 139.1 y 149.1.1 CE).

Sobre la primera cuestión, el TC ha señalado que, el ámbito propio del principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de la CE prohíbe que las normas establezcan diferenciaciones no razonables o arbitrarias entre los sujetos a «un mismo legislador». De manera que las diferencias entre las posiciones jurídicas de los ciudadanos por el ejercicio de sus competencias normativas por las Comunidades Autónomas, entre ellas las tributarias, no infringen el citado principio establecido en el artículo 14¹⁹; es decir, la divergencia entre normas que emanan de poderes legislativos distintos «no puede dar lugar a una pretensión de igualdad, aunque sí, a otro tipo de controversia constitucional...» (STC 319/1993, de 27 de octubre, FJ 5).

De forma que la igualdad, integradora de la autonomía política de las Comunidades Autónomas, no puede identificarse con la afirmada en el citado artículo 14 de la CE; por lo que, el principio de igualdad de los ciudadanos ante la ley que incorpora el artículo 14 de la CE, no puede concebirse haciendo caso omiso de la diversidad normativa que deriva directamente de la Constitución (arts. 2 y 149.3), si bien dentro de ciertos límites, fundamentalmente, los derivados del artículo 149.1.1 de la CE

¹⁸ «Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado».

¹⁹ Así como, igualmente, el principio de igualdad tributaria previsto en el artículo 31.1 de la CE.

para el ejercicio de los derechos y deberes constitucionales y del artículo 139.1 de la CE, igualdad de éstos en todo el territorio nacional.

Por el contrario, son en segundo lugar las reglas constitucionales, que confieren competencias exclusivas al Estado (art. 149.1 CE) o que limitan las divergencias resultantes del ejercicio por las Comunidades Autónomas de sus competencias propias (arts. 139.1 y 149.1.1 CE), las que para el TC deben asegurar, con técnicas diversas, una determinada uniformidad normativa en todo el territorio nacional y preservar, de este modo, una posición igual o común de todos los españoles, más allá de las diferencias de régimen jurídico que resultan, inexcusablemente, del legítimo ejercicio de su autonomía (STC 122/1988, FJ 5).

Para dicho Tribunal, por tanto, la *igualdad de los ciudadanos por razón del territorio* que proclama el artículo 139.1 de la CE, debe ser interpretada en el marco general de la propia Constitución, fundamentalmente con relación al artículo 53.1 y 149.1.1 de la CE, de forma que el principio de igualdad en el marco de las autonomías, en este caso la igualdad de derechos y obligaciones de todos los españoles en cualquier punto del territorio nacional, no puede ser interpretado como rigurosa uniformidad del ordenamiento (la igualdad de derechos en todas las Comunidades), «sino que es la necesidad de garantizar la igualdad en el *ejercicio* de tales derechos lo que, mediante la fijación de unas comunes condiciones básicas, impone un límite a la diversidad de posiciones jurídicas» (STC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 2.a).

En este sentido, si bien el artículo 53.1 de la CE exige que la regulación del *ejercicio* de los citados derechos y libertades de la Constitución se realice siempre por una norma de rango legal; esta norma sólo ha de emanar precisamente de las Cortes Generales cuando afecte a las *condiciones básicas* que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales²⁰ (art. 149.1.1 CE). Respetadas esas condiciones básicas, para el TC las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias podrán establecer sus políticas diferenciadas en las materias asumidas y que, al hacerlo, determinen una diversidad de regímenes jurídicos en cada una de ellas con los efectos consiguientes sobre los ciudadanos de cada territorio autonómico, sin que se vea afectado el principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 de la CE.

Por tanto, de acuerdo con la jurisprudencia citada del TC, el artículo 139.1 de la CE no establece una igualdad de los ciudadanos, sino que establece unos límites a las competencias normativas del Estado y de las Comunidades Autónomas para garantizar una cierta igualdad de derechos en el territorio nacional (STC 14/1989, de 26 de enero, FJ 2). Estos límites son para el TC, por una parte, la necesaria igualdad básica en todo el territorio nacional del régimen de los derechos constitucionales en sentido estricto (de los enunciados en el Capítulo II del Título I, art. 53.1 CE); respecto a dichos derechos, existe una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales de todos los españoles, que debe ser respetada por la legislación autonómica (SSTC 25/1981, de 14 de julio; 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; 37/1987, de 26 de marzo, FJ 19; o 319/1993, de 27 de octubre, FJ 5, entre otras); es decir, igualdad básica «en el ejercicio» de dichos derechos. De otra, las competencias exclusivas, legislativas o, simplemente, de «legislación básica» que el Estado tiene atribuidas por las diversas

²⁰ Como la regulación de los medios de comprobación de valores, artículo 57 de la LGT.

reglas del artículo 149.1 de la CE, donde el constituyente ha reflejado el diferente grado de homogeneidad que quedará preservado en cada una de las materias enunciadas en dicho artículo.

2. Límites a las capacidades normativas de las Comunidades sobre los impuestos cedidos.

Entre aquellas competencias exclusivas del Estado se encuentran *los impuestos cedidos* total o parcialmente por éste a las Comunidades Autónomas, de acuerdo al artículo 149.1.14 de la CE (SSTC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 3, y 13/2007, de 18 de enero, FJ 6). Para el TC la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, en la que se integran las competencias normativas de éstas sobre los tributos cedidos, tiene como límites materiales «específicos» los principios de *solidaridad* entre todos los españoles y de *coordinación* con la hacienda estatal, artículos 2, 138 y 156.1 de la CE (Sentencia 13/2007, antes citada, FJ 7) ²¹.

El principio de coordinación constituye un límite condicionante de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas (SSTC 171/1996, de 30 de octubre, FJ 2; 103/1997, de 22 de mayo, FJ 1; y 62/2001, de 1 de marzo, FJ 4), si bien para el TC con el alcance limitado previsto en el artículo 2.1 b) de la LOFCA, que exige a las Comunidades Autónomas que su actividad financiera se acomode a las medidas oportunas que adopte el Estado «tendientes a conseguir la estabilidad económica interna y externa y la estabilidad presupuestaria ²², así como el desarrollo armónico entre las diversas partes del territorio español», toda vez que corresponde al Estado la responsabilidad de garantizar el equilibrio económico general, de acuerdo con lo establecido en los artículos 40.1, 131 y 138 de la Constitución (SSTC 171/1996, de 30 de octubre, FJ 2; 24/2002, de 31 de enero, FJ 5; 68/1996, de 18 de abril, FJ 10; 62/2001, de 1 de marzo, FJ 4; y 222/2006, de 6 de julio, FJ 13).

De acuerdo con lo señalado, cabe concluir que las Comunidades Autónomas en el ejercicio de su *autonomía tributaria* sobre los impuestos cedidos pueden establecer las reducciones, deducciones y bonificaciones que tengan por conveniente en este gravamen, siempre que no infrinjan los objetivos de estabilidad presupuestaria establecidos para el conjunto del sector público por las Cortes Generales ²³. Objetivos que no puede considerarse que queden en peligro por los beneficios fiscales creados, dada la proporción existente entre la recaudación y los ingresos totales de cada Comunidad, ni por la supresión del impuesto entre parientes cercanos ²⁴.

De manera que, aunque el TC ha subrayado que su función es *exclusivamente* la de decidir si las concretas disposiciones impugnadas (entre ellas las disposiciones relativas a la financiación de

²¹ Así como la libre circulación de bienes y personas en todo el territorio nacional (art. 139.2 CE) y la igualdad de las condiciones básicas del ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes constitucionales (arts. 139.1 y 149.1 CE).

²² Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria y Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

²³ Artículo 8 del Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

²⁴ La recaudación sigue incrementándose a pesar de los beneficios fiscales: 15 por 100 (2003); 16 por 100 (2004); 20 por 100 (2005); 13 por 100 (2006) y 7 por 100 (2007), véase Anexo I.

las Comunidades Autónomas), «exceden o no el marco de lo constitucionalmente admisible» (SSTC 145/1989, de 21 de septiembre, FJ 6; 13/1992, de 6 de febrero, FJ 2; 68/1996, de 4 de abril, FJ 2; 92/2000, de 13 de julio, FJ 10; y 275/2000, 16 de noviembre, FJ 5). Y, no el de pronunciarse «sobre el sistema más adecuado de financiación de las haciendas territoriales o de coordinación de las actividades financieras de los distintos entes territoriales entre sí» (STC 68/1996, de 4 de abril, FJ 2; y en el mismo sentido, STC 179/1985, de 19 de diciembre, FJ 3), ni determinar «cuál es el más adecuado sistema de articulación de competencias estatales y autonómicas», decisión esta que «dentro de la Constitución corresponde adoptar a los propios poderes públicos responsables de ello, tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas» (SSTC 145/1989, de 21 de diciembre, FJ 6; y 68/1996, de 4 de abril, FJ 2). Debe estudiarse, sin embargo, si el Estado ha omitido la formulación de unas reglas claras de coordinación de su Hacienda con las de las Comunidades Autónomas en los impuestos cedidos.

Primeramente, debería formularse un claro reproche al Estado, y más con relación a un impuesto bajo su titularidad, que no haya establecido con nitidez en el artículo 2 de la LOFCA unos criterios adecuados para llevar a cabo dicha coordinación, los cuales deberían haber sido desarrollados en la Ley 21/2001, limitando las competencias autonómicas cuando puedan poner en peligro los intereses generales del Estado y los de las propias Comunidades Autónomas. El Estado ha omitido además su responsabilidad en la fijación de esta coordinación, en unos casos, como en relación con el principio de *lealtad institucional*, porque este principio de coordinación sólo es exigible respecto del Estado, sin que las Comunidades Autónomas queden vinculadas por su contenido²⁵. En otros, porque los límites de coordinación señalados en el citado artículo 2 de la LOFCA aparecen difusos y limitados al respeto de la estabilidad presupuestaria, con lo que la autonomía tributaria de las Comunidades deriva en ilimitada, incluso, para la supresión de un gravamen del que no son titulares. Como señala GARCÍA CALVENTE²⁶, «en el origen del problema se encuentra la imprecisión de la Ley 21/2001», a través de la cual se ha cedido una competencia normativa que no ampararía «exenciones totales» para este autor.

Sin embargo, la Ley 21/2001 ha establecido la citada cesión sin límite alguno, aunque vaya en contra del propio concepto de impuesto cedido. Situación que fue reprochada por CALVO ORTEGA²⁷, en el sentido de que «un impuesto se cede para que se aplique y no para que se derogue (aunque sea un solo epígrafe o concepto)». Y, de forma más específica, ZORNOZA PÉREZ²⁸, que considera que ni

²⁵ Artículo 2.1 e) de la LOFCA, en la redacción según Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). Que se concreta en la valoración anual del Consejo de Política Fiscal y Financiera del impacto, positivo o negativo, que puedan suponer las actuaciones del Estado legislador en materia tributaria.

²⁶ GARCÍA CALVENTE, Y.: «¿Son competentes las Comunidades Autónomas para suprimir de facto el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, n.º 2/2005.

²⁷ CALVO ORTEGA, R.: «Tributos cedidos: concepto, evolución y problemas actuales», *Revista de Derecho Financiero*, n.º 258/2003.

²⁸ ZORNOZA PÉREZ, J.J.: Prólogo a la obra de RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, pág. 6. «Ni la letra ni el espíritu de los citados preceptos permiten entender que el Estado haya cedido a las Comunidades Autónomas un poder tan absoluto para la regulación del Impuesto sobre Sucesiones que pudiera determinar su desaparición práctica. Es más, la atribución a las Comunidades de la potestad de derogar un tributo, o de conseguir en la práctica un resultado equivalente mediante el empleo de tipos cero, reducciones, bonificaciones o

de la redacción del artículo 40 de la Ley 21/2001, ni del espíritu de esa norma, puede aceptarse como ajustada a derecho que la decisión estatal, en el ejercicio de su competencia, de gravar una manifestación de capacidad económica, tal como la expresada en las transmisiones lucrativas mortis causa, pueda ser anulada por una decisión autonómica.

No obstante, debe señalarse que aunque el Estado sigue conservando la competencia para determinar el hecho y la base imponible, éste, de acuerdo a la Ley 21/2001, ya no detenta la competencia exclusiva para la configuración básica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que cabe concluir que las Comunidades no se han extralimitado legalmente en el ejercicio de sus competencias, aunque sí en el espíritu con el que fueron concebidas.

Por tanto, comparto el punto de vista de TOVILLAS MORÁN²⁹ al considerar que las Comunidades tienen la competencia para modificarlo sustancialmente, incluso para la supresión de hecho del gravamen; no obstante, discrepo de su opinión de que la falta de coordinación entre las distintas Comunidades en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no resulta grave, al tratarse de «un tributo instantáneo del que un mismo sujeto pasivo va a realizar el hecho imponible muy pocas veces en su vida».

En primer lugar, porque la supresión de una manera indiscriminada de este gravamen afecta con rotundidad al principio constitucional de *unidad*. Cuando para el TC las Comunidades Autónomas al formar parte de un todo que es el Estado, su autonomía no puede oponerse al citado principio de unidad, sino que es precisamente dentro de éste donde alcanza su verdadero sentido, como expresa el citado artículo 2 (STC 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 4). Esta unidad se ha puesto en peligro, al habilitarse a las Comunidades Autónomas para establecer, *sin límite alguno*, reducciones, bonificaciones y deducciones. Por ejemplo, mediante la creación de beneficios fiscales a la transmisión de la empresa familiar y que inciden sobre el sistema económico español (SSTC 37/1991, de 16 de noviembre, FJ 2; y 64/1990, de 5 de abril, FJ 4).

Una de las manifestaciones de esa unidad básica que la Constitución proclama se concreta en la «unidad de mercado» o en la unidad del orden económico en todo el ámbito del Estado (STC 96/1984, de 19 de octubre, FJ 3), como se deduce tanto del Preámbulo –que garantiza la existencia de un «orden económico y social justo»– como de la interpretación conjunta de los artículos 2, 38, 40.1, 130.1, 131.1, 138.1 y 2, 139.2, 149.1 y 157.2 de la CE (STC 96/2002, FJ 11). Ya que aunque la estructura territorial del Estado español es compleja, para el TC la exigencia de que los principios básicos del orden económico sean unos y los mismos en todo el territorio nacional es una proyección concreta del más general principio de unidad que el artículo 2 de la CE consagra (SSTC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1; 11/1984, de 2 de febrero, FJ 5; y 24/1986, de 14 de febrero, FJ 4). Esta unidad tiene como consecuencia la existencia de un mercado único (STC 88/1986, de 1 de julio, FJ 6), que se configura como un límite de las competencias autonómicas (STC 71/1982, de 30 de noviembre, FJ 2); mercado nacional como espacio económico unitario, reconocido implícitamente como tal en el artículo 139.2 de la CE

coeficientes divisores en lugar de multiplicadores, que redujeran al mínimo las cuotas correspondientes me parece incompatible con la noción misma de tributo cedido; esto es, de un tributo que es de titularidad estatal y del que, en consecuencia, sólo puede disponer su titular».

²⁹ TOVILLAS MORÁN, J.M.: «Las Comunidades Autónomas son competentes para suprimir jurídicamente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, 10/2005.

(SSTC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1; 71/1982, de 30 de noviembre, FJ 2; 86/1984, de 27 de julio, FJ 3; y 87/1985, de 16 de julio, FJ 6). Dicho límite, como garantía de la *unidad de mercado* en el territorio nacional de una manera efectiva, requiere tres elementos para el TC:

- La libre de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio nacional, que ninguna autoridad puede obstaculizar «directa o indirectamente» (art. 139.2 CE).
- La igualdad de las condiciones básicas del ejercicio de la actividad económica (arts. 38, 139.1 y 149.1 CE), sin los cuales no es posible alcanzar en el mercado nacional el grado de integración que su carácter unitario impone (STC 64/1990, de 5 de abril, FJ 3).
- La ausencia de toda normación que ocasione la «fragmentación del mercado» (STC 32/1983, de 28 de abril, FJ 3), en el sentido de que «las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de *obstáculos* que no guardan relación con el fin constitucionalmente lícito que aquéllas persiguen» (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26).

Además, la Constitución atribuye al Estado el papel de garante de esa unidad, a quien corresponde velar por la consecución del interés general de la Nación (STC 42/1981, de 22 de diciembre, FJ 2), mediante la fijación de unos principios básicos de orden económico que han de aplicarse con carácter unitario y general en todo el territorio nacional (STC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1), para evitar que el ejercicio de las competencias autonómicas conduzca a resultados disfuncionales y desintegradores (SSTC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1; y 29/1986, de 20 de febrero, FJ 4), siendo a partir de esa unidad desde la que cada Comunidad, en defensa del propio interés, podrá establecer las peculiaridades que le convengan dentro del marco de competencias asumidas (STC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1; y 88/1986, de 1 de julio, FJ 6). Esta unidad de mercado implica la exigencia de la adopción de medidas de política económica aplicables con carácter general (STC 96/1984, de 19 de octubre, FJ 5), de acuerdo con los artículos 40.1, 131.1 y 138 de la Constitución, que tiene su reflejo en el artículo 2.1 b) de la LOFCA, para establecer las medidas oportunas tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa (STC 179/1985, de 19 de diciembre, FJ 3).

Al mismo tiempo corresponde al Estado la regulación y la efectividad de la igualdad básica de los derechos constitucionales en todo el territorio nacional (arts. 149.1.1 y 139.1 CE), uno de los cuales lo constituye *la libertad de empresa* del artículo 38 de la CE; que para el TC ha de ser interpretada, primero, con los artículos 128 y 131 de la CE [SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 10; y 225/1993, de 8 de julio, FJ 3 b)], que implica el derecho a iniciar y sostener una actividad empresarial (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 3), y a hacerlo en libre competencia (SSTC 88/1986, de 1 de julio, FJ 4; y 135/1992, de 5 de octubre, FJ 8), que no sólo impide las conductas atentatorias contra dicha libertad (STC 71/1982, de 30 de octubre, FJ 15), sino, además al ponerlo en segundo lugar en relación con el artículo 139.2 de la CE, prohíbe toda medida que impida o fomente el traslado de empresas, la cual incidirá en la libertad de circulación y, por tanto, en la libertad de establecimiento. Las libertades de empresa, residencia y circulación (arts. 38, 138.2, 139.1 y 2) y que integran la constitución económica de nuestro país exigen el ejercicio de la

libertad de empresa (art. 38 CE), como libertad de elección de lugar de ejercicio y sede de su actividad y de su propio mercado en «condiciones básicas de igualdad», cuyo respeto marca los límites de las competencias de los entes territoriales (SSTC, antes citadas, 37/1981, FJ 2; y 64/1990, de 5 de abril, FJ 4).

Cabe, por tanto para el TC, «que la unidad de mercado se resienta a consecuencia de la actuación autonómica, que en el ejercicio de sus competencias propias..., a través de medidas coactivas que directamente impongan trabas injustificadas a la circulación de industrias o a su desarrollo en condiciones básicas de igualdad..., o de naturaleza graciable y acogimiento voluntario como medios de *fomento, promoción y protección empresarial*», cuyo uso puede ser incompatible con las exigencias de un mercado único (STC 64/1990, de 5 de abril, FJ 4).

Esta unidad de mercado y el ejercicio de la libertad de empresa en igualdad de condiciones han quedado en tela de juicio por la existencia de los propios beneficios fiscales a la transmisión de la empresa familiar en este impuesto ³⁰, ya que tanto la regulación estatal como autónoma condicionan el beneficio a un determinado parentesco, con lo que dicha limitación entra en contradicción con la finalidad de supervivencia de la empresa ³¹. Además esta diferencia de trato debería estar justificada ³², para lo cual habrían de seguirse las recomendaciones comunitarias ³³ en orden a facilitar dicha transmisión (no la exención), limitándose el beneficio a la pequeña y mediana empresa, exigir la continuidad durante un periodo mínimo y abrir el beneficio fiscal a terceros. Por otra parte, aquella unidad se ha fragmentado con los requisitos establecidos por las Comunidades Autónomas para su disfrute, como los siguientes:

a) Exigencia del ejercicio de la actividad económica y su mantenimiento en la propia Comunidad.

Diversas Comunidades ³⁴ han condicionado el disfrute del beneficio fiscal por la transmisión de la empresa familiar a que la empresa individual o la entidad cuyas participaciones se transmiten, ejerza su actividad en la propia Comunidad.

En primer lugar, dicha medida contraviene, en el supuesto de las reducciones análogas (Aragón, Canarias), el concepto que de este tipo de reducciones establece el artículo 40.1 a) de la Ley 21/2001; ya que esta ley cede una capacidad normativa sobre las reducciones «establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejo-

³⁰ CARO ROBLES, V.: «La transmisión de la empresa familiar y de la vivienda habitual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 223/2001, págs. 86 y ss.

³¹ HERRERA MOLINA, P.M.: *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Marcial Pons, 1998, pág. 384.

³² LETE ACHIRICA, C.: «La noción de empresa familiar y sus implicaciones fiscales», *QC*, n.º 9/1999, pág. 5.

³³ Recomendación de la Comisión, de 7 de diciembre de 1994 (94/106/CE), así como la Carta Europea de las Empresas aprobada por el Consejo el 13 de junio de 2000.

³⁴ Asturias, Canarias, Extremadura, Murcia y La Rioja, para las empresas individuales; Canarias y Aragón para las sociedades (art. 4, Ley 6/2008, Asturias; art. 3, Ley 2/2004, Canarias; art. 15, DLeg. 1/2006, Extremadura; art. 5.1, Ley 5/2008, La Rioja; art. 3, Ley 11/2007, Murcia; y art. 131.3, RDL 1/2005, Aragón).

rándolas»³⁵, no para disminuir su campo de aplicación, impidiendo su disfrute a quien no ejerza la actividad en la propia Comunidad y contraviniendo su propia finalidad, la supervivencia de la empresa familiar (realice la actividad en la misma o en otra Comunidad). En segundo lugar, este requisito infringe la libertad constitucional de establecimiento, sancionada por el artículo 139.2 de la CE, ya que desalienta al causante a realizar una actividad fuera de la Comunidad de residencia, debido a que dicha inversión no gozará de ese beneficio fiscal. La tercera infracción se basa en que la medida discrimina a los herederos del causante, titular de una empresa que no realiza su actividad económica en su territorio, frente a los del causante que sí que cumple dicha condición, estando aquéllos en la misma situación objetivamente considerada³⁶. Es decir, una discriminación frente a una medida del mismo legislador³⁷, que no estaría amparada por el principio de autonomía, sino que infringiría el principio de igualdad tributaria, al negar el beneficio fiscal a un contribuyente que se encuentra en situación comparable; además, sin una causa justificada, ya que la supervivencia de la empresa (art. 38 de la CE) y la protección a la familia (art. 39 de la CE), que constituyen la base del beneficio fiscal, se consigue con independencia de donde se realiza la actividad y, por tanto, aquel beneficio debe aplicarse cualquiera que sea el ámbito territorial de aquella; esta medida constituye un obstáculo a la libertad de empresa al no guardar relación con el fin constitucionalmente lícito que pretende conseguir, cuyo resultado es la fragmentación del mercado nacional, lo que afectaría a la unidad económica del Estado como he señalado anteriormente (STC 37/1981, FJ 2). En cuarto lugar, la medida infringe además lo preceptuado en el artículo 19.2 de la Ley 8/1980 que establece que «en el ejercicio de las competencias normativas..., las Comunidades Autónomas..., no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos», ya que se discrimina en función de donde están situados los elementos patrimoniales de una empresa y del lugar de origen de las rentas (en definitiva, de donde se ejercita la actividad), e indirectamente de la libre circulación de personas y bienes a que hace referencia el artículo 157.2 de la CE, debido a que la residencia de las personas físicas está conectada con el ejercicio de la actividad (en algunos casos es indispensable la residencia en el lugar donde se realiza la actividad económica), de manera que se condiciona esa libre circulación.

Finalmente porque, si el punto de conexión³⁸ viene determinado por la residencia del causante o del donatario, el establecimiento de un requisito adicional, el ejercicio de la actividad en un determinado territorio, contraviene las propias normas de cesión del impuesto en la Ley 21/2001, al mismo tiempo que éste resulta arbitrario e injustificado al no guardar la concordancia con la finalidad lícita pretendida (STC 233/1999, FJ 26). Por lo que ha de tacharse la medida como inconstitucional.

³⁵ «Mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla».

³⁶ También surge la pregunta de qué ocurre con las empresas que realizan su actividad en varias Comunidades simultáneamente, ¿debería aplicarse una reducción proporcional según de dónde provengan los ingresos?

³⁷ STC 122/1988, de 22 de junio, FJ 5.

³⁸ RAMOS PRIETO, J.: «Algunos aspectos problemáticos en la atribución del rendimiento de un impuesto cedido: las adquisiciones mortis causa gravadas por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», en *El debate sobre el sistema de financiación autonómica* (Dr. LASARTE ÁLVAREZ), Ed. Comares, Granada, págs. 762 y ss. El autor estudia las distintas opciones del punto de conexión.

Por otra parte y respecto de la obligación del *mantenimiento de la actividad* en una Comunidad durante un plazo después de la transmisión lucrativa ³⁹, también se infringiría la libertad constitucional de establecimiento al constituir una *restricción de salida*, es decir, disuadir el establecimiento en otra Comunidad del causante (que puede tenerla en consideración a la hora de su ejercicio), como del beneficiario de la sucesión; al propio tiempo que constituye un obstáculo al tráfico de industrias, con una modificación sustancial geográfica del régimen de traslado en o para determinadas zonas del territorio nacional (STC 64/1990, de 5 de abril, FJ 4); además es irracional y no guarda la necesaria coherencia con el objetivo de la supervivencia, ya que ésta en algunos casos sólo puede garantizarse con el cambio de lugar en el ejercicio de su actividad; así como también se contraviene claramente la libre circulación de las personas establecida en los artículos 19 y 157.2 de la CE, como luego estudiaremos, y la prohibición establecida por el artículo 19.2 de la Ley 8/1980, antes citada, por las mismas razones apuntadas anteriormente. Al mismo tiempo que se discrimina injustificadamente a unas empresas frente a otras, únicamente por el lugar de ejercicio de la actividad, y con ello a sus titulares, con la infracción de los artículos 14 y 31.1 de la CE, disuadiendo el traslado de aquéllas en perjuicio de su posible desarrollo y la propia supervivencia, en contra de los propios intereses de la Comunidad que ha establecido la medida, así como del interés general del Estado en relación con el desarrollo de la economía nacional.

b) Limitación del beneficio fiscal a que la empresa, el negocio o la entidad esté domiciliado en la Comunidad.

Aquellas Comunidades ⁴⁰ que exoneran de tributación en base únicamente a la domiciliación, sin referencia a ningún otro requisito finalista que pudiera justificarlo, podrían contravenir los artículos 14, 19, 31.1, 139.2 y 157.2 de la Constitución, fundamentalmente los principios de igualdad, generalidad y la libre circulación de las personas y de establecimiento, así como la normativa comunitaria.

En este sentido, parece claro en primer lugar, que el condicionar el beneficio fiscal, sobre la base de que el domicilio fiscal de la empresa individual o una entidad esté en la propia Comunidad, contraviene los puntos de conexión establecidos; en este sentido, las Comunidades se han extralimitado e infringido la citada Ley 21/2001, al añadir un requisito adicional injustificadamente ⁴¹, generador de un obstáculo al no concordar con la finalidad lícita que pretende. Este condicionamiento, con la ausencia de mayores requisitos, nos lleva a señalar que la norma tiene como objetivo la domiciliación en la propia Comunidad de las personas físicas titulares de las empresas individuales y de las entidades, así como de las propias empresas y sociedades, ya que para aplicarse la medida han de coincidir los puntos de conexión, la residencia del causante o donatario con el domicilio de la empresa o entidad ⁴². En base a lo cual, ha de concluirse que dicha medida constituye una restricción a la libre circulación y establecimiento de las personas, prevista en los artículos 19 y 139.2 de la CE.

³⁹ Canarias y Galicia para empresas individuales y entidades, Aragón para este último caso.

⁴⁰ Ley 12/2006, *Andalucía* («dirección y control»); Decreto Legislativo 1/2005, *Aragón* («dirección y control»); Ley 6/2008, *Asturias*; Ley 2/2004, *Canarias* («dirección y control»); Ley 17/2005, *Castilla-La Mancha*; Decreto Legislativo 1/2006; *Castilla y León*; Decreto Legislativo 1/2006, *Extremadura*; Ley 9/2008, *Galicia* («centro principal de gestión de la empresa o domicilio fiscal de la entidad»); Ley 11/2007, *Murcia*; Ley 5/2008, *La Rioja*.

⁴¹ La supervivencia de la empresa familiar es independiente del domicilio de la empresa o entidad.

⁴² De igual modo, si la medida determina que la empresa o entidad cambie su domicilio fiscal a la Comunidad donde tenga la residencia el causante o el donatario, ello infringiría, igualmente, la libertad de establecimiento de sus titulares garantizada constitucionalmente.

En relación con las empresas individuales y los negocios profesionales existe una problemática particular derivada de que dichas empresas o negocios no tienen domicilio fiscal, por lo que caben dos posibilidades, considerar el domicilio fiscal de dichas empresas y negocios el de su titular o el lugar donde se realiza la actividad a que se refiere la regla 5.ª del Real Decreto Legislativo 1175/1996, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). Como señala MONCHÓN LÓPEZ⁴³ para las actividades desarrolladas de forma individual, resultaría más lógico que la norma no tuviera en cuenta el domicilio fiscal, que viene a coincidir con el lugar de la residencia y con la vivienda habitual, sino el lugar de realización de la actividad a efectos del IAE, como señala en un caso análogo NAVARRO FAURE⁴⁴.

RAMOS PRIETO en relación con las personas físicas, a efectos de determinar a qué Comunidad correspondería el rendimiento, ha indicado que «un contribuyente deberá tener el domicilio fiscal en aquella Comunidad Autónoma donde resida de forma habitual»⁴⁵. Sin embargo para MONCHÓN LÓPEZ, la norma indicada no tiene posibilidad de interpretación, y el domicilio de las empresas individuales y negocios profesionales se correspondería con el domicilio fiscal de sus titulares, siendo éste, de acuerdo con el artículo 48 de la Ley General Tributaria (LGT), el lugar donde tengan su residencia habitual.

Sin embargo, la normativa autonómica no se refiere al domicilio fiscal del titular de la empresa, sino expresamente al domicilio fiscal de ésta, donde esté situado su centro de gestión (al igual que el señalado para las sociedades), y distinto del lugar donde se encuentren los establecimientos o locales en los que se desarrollen sus actividades económicas a que se refiere el artículo 5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. El propio artículo 48 de la LGT establece que para las personas que desarrollen principalmente actividades económicas, la Administración puede considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades⁴⁶. Esta normativa autonómica, en definitiva, ha establecido un requisito complementario, el lugar donde radica la gestión de la empresa individual o el negocio profesional (dirección desde la propia Comunidad), al punto de conexión general, la residencia del causante, para la aplicación del beneficio fiscal. Ya que si consideramos el domicilio de la empresa el del mismo titular, este requisito adicional coincidiría con el punto de conexión general (la misma residencia habitual del causante), por lo que tal requisito resultaría superfluo, como el propio MONCHÓN LÓPEZ reconoce⁴⁷. En este mismo sentido, el artículo 24 de la Ley 21/2001 recoge como punto de conexión en las adquisiciones mortis causa, la residencia habitual del causante en el año anterior a su devengo. Pero subsidiariamente, también reconoce que será el lugar donde obtiene la mayor parte de sus rendimientos de actividades económicas, que será *donde radique el centro de gestión de cada una de ellas*. De manera que las Comunidades Autónomas, en una interpretación extensiva de dicho artículo

⁴³ MONCHÓN LÓPEZ, L.: «Panorama actual de la imposición sobre las sucesiones», *Tribuna Fiscal*, n.º 208, febrero 2008, pág. 54.

⁴⁴ NAVARRO FAURE, A.: *El domicilio tributario*, Ed. Marcial Pons, 1994, Madrid, pág. 73.

⁴⁵ RAMOS PRIETO, J.: «Algunos aspectos problemáticos en la atribución del rendimiento de un impuesto cedido: las adquisiciones mortis causa gravadas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones»..., cit., págs. 762 y ss.

⁴⁶ De acuerdo con el artículo 113 del Real Decreto 1065/2007, cuando más de la mitad de la base imponible del IRPF del año anterior proceda de rendimientos de actividades económicas o cuando, no habiéndose alcanzado ese porcentaje en dicho año, se haya alcanzado durante cada uno de los tres años anteriores.

⁴⁷ MONCHÓN LÓPEZ, L.: «Panorama actual de la imposición sobre las sucesiones...» cit., pág. 54.

lo 20, han establecido un requisito adicional para condicionar el disfrute del beneficio fiscal, que el centro de gestión de la empresa se encuentre en la Comunidad, que coincidirá con el lugar de ejercicio de la actividad normalmente, y que deberá coincidir con la residencia habitual del causante o donatario para su aplicación.

De forma que el condicionar el beneficio fiscal a que la empresa o negocio tenga allí su domicilio supone, en primer lugar, contravenir el punto de conexión establecido por la Ley 21/2001; dicho requisito resulta artificioso, no razonable, porque la supervivencia de la empresa no depende del lugar donde esté situado su domicilio fiscal o sede social⁴⁸. Además dicho requisito constituye un obstáculo al libre ejercicio de una actividad económica en contra de la finalidad de la propia reducción (ya que las consecuencias objetivas implican un obstáculo, STC 37/1981, FJ 2); al mismo tiempo que se excluye determinadas empresas en las reducciones análogas de acceder al beneficio fiscal, ya que éstas excluyen las reducciones estatales. En segundo lugar, la necesidad de tener la localización de la sede del negocio en territorio de una Comunidad Autónoma supone que su titular tenga que establecer allí su residencia para aplicar la reducción, lo que afecta a la *libre circulación de las personas*, garantizada por el artículo 19 de la CE, al fomentar el cambio de residencia al lugar donde se encuentra el centro de gestión de la empresa (su domicilio fiscal). En tercer lugar, se ha afirmado por parte de ORÓN MORATAL⁴⁹ (en relación con las donaciones) y MONCHÓN LÓPEZ⁵⁰, que la medida fiscal discrimina por razón de la residencia de sus titulares. Sin embargo, en contra de las opiniones anteriores, ya hemos señalado que el principio de *igualdad* no puede desvirtuar la *autonomía* de que disfrutan las Comunidades Autónomas⁵¹, de manera que no sería aplicable la doctrina constitucional sobre el principio de igualdad (entre otras, Sentencia 75/1990, de 26 de abril), ya que las Comunidades Autónomas tienen capacidad para establecer sus propias políticas económicas y sectoriales⁵². En este caso, para facilitar la supervivencia de la empresa familiar, cuyo titular sea residente en la Comunidad que establece la medida. No existiría, por tanto, una discriminación frente a un mismo legislador⁵³. Aunque la medida pone en grave riesgo la libre elección del propio mercado a las empresas (arts. 38 y 139.2 CE), que constituye un límite a las competencias de las Comunidades Autónomas (STC 64/1990, de 5 de abril, FJ 4); al mismo tiempo que se beneficiaría a unas empresas frente a otras (STC 96/2002, FJ 9), en algunos casos desproporcionadamente, falseándose la competencia al impedirse que éstas actúen en «condiciones básicas de igualdad» (STC 96/2002, FJ 12), quebrándose la libertad de empresa (art. 38 CE), injustificadamente.

Por el contrario, la diferencia de trato de los herederos del causante –residente en una Comunidad– (titular de una empresa o entidad con domicilio en la Comunidad) frente a los herederos del causante –residente en la misma Comunidad– que no cumple tal condición (la empresa o entidad no tiene su domicilio en la Comunidad), constituye una *discriminación* con relación a un mismo legis-

⁴⁸ RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, epígrafe III.3 del Capítulo Tercero.

⁴⁹ ORÓN MORATAL, G.: «Cuestiones problemáticas en la cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Tribuna Fiscal*, n.º 201/2007, págs. 49 y 50.

⁵⁰ MONCHÓN LÓPEZ, L.: «Panorama actual de la imposición...», cit. pág. 56.

⁵¹ STC 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 4.c).

⁵² STC 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 14.

⁵³ STC 122/1998, FJ 5; STC 247/2007, FJ 4.c).

lador, y por tanto, es aplicable la doctrina constitucional referente al principio de igualdad, que claramente contraviene, ya que se discrimina a las empresas que no están domiciliadas en la Comunidad y con ello a sus titulares, frente a aquellas que tengan allí centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades ⁵⁴. Con lo que los sujetos pasivos, sometidos al mismo legislador, y que se encuentran en la misma situación, no contribuirán en la misma medida.

Esta discriminación no estaría tampoco justificada, ya que el fundamento de esta reducción, la supervivencia de la empresa familiar, constituye un objetivo constitucional que puede ser realizado con independencia del lugar donde realice su actividad la empresa y/o donde tenga su domicilio «fiscal». La medida es contradictoria con dicho objetivo, irracional y arbitraria, de ahí su inconstitucionalidad. Esta situación resultaría, por otra parte, antieconómica, ya que no favorecería el progreso económico de la propia Comunidad que establece la norma. Una medida de este tipo, la exigencia de domiciliación, además de discriminatoria, afecta directamente a la libre circulación de personas (art. 19 CE), a la elección de su domicilio y residencia. Un obstáculo que no guarda relación con el fin constitucionalmente lícito que la medida persigue (STC 37/1984, de 16 de noviembre, FJ 2).

En cuarto lugar, la medida infringe la libertad constitucional de establecimiento del artículo 139.2 de la CE, ya que se disuade del establecimiento en otras Comunidades de los empresarios, a través de la creación de nuevas empresas, las cuales no gozarían de dicho beneficio fiscal, así como la libre circulación de las personas.

Con relación a las personas jurídicas, igualmente para MONCHÓN LÓPEZ ⁵⁵ la exigencia de domiciliación de la entidad cuyas participaciones se transmiten, sería inconstitucional, al ser este requisito artificioso y no justificado. Ya que en la justificación del beneficio fiscal con objeto de favorecer la transmisión del patrimonio empresarial o profesional, y a efectos de cumplir tal fin (que es el que justifica el beneficio fiscal), no se entiende la razón por la cual el domicilio fiscal y social de la entidad debe radicar en una Comunidad Autónoma determinada. Al mismo tiempo una medida de este tipo afectaría a la composición y localización de su patrimonio, por lo que por idénticos motivos para aquel autor, se está en presencia de una medida que, indirectamente, supone un obstáculo a la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de los bienes (art. 139.2 CE).

c) Mantenimiento del domicilio fiscal y/o social en la Comunidad.

La exigencia de mantener el domicilio fiscal durante un plazo después de la transmisión, como han establecido las Comunidades de Andalucía, Aragón, Canarias, Extremadura, Castilla-La Mancha, Galicia, Murcia y La Rioja, supone una medida obstaculizadora que, desde el punto de vista constitucional, debe considerarse como restrictiva de la libertad de residencia y de establecimiento.

⁵⁴ También MONCHÓN LÓPEZ señala «la discriminación que supondría aplicar un beneficio fiscal a las empresas y negocios de un residente en la Comunidad que, además, se localizan en la Comunidad frente a los que se localizan en dicho territorio»: «Panorama actual de la imposición...», cit. pág. 56.

⁵⁵ MONCHÓN LÓPEZ, L.: «Panorama actual de la imposición...», cit. pág. 55.

Primero, porque condicionar el beneficio fiscal al mantenimiento del domicilio fiscal y/o social en una Comunidad, debemos reiterar nuevamente, se trata de un requisito arbitrario, que contradice la propia finalidad de la medida, la supervivencia de la empresa familiar. Un impuesto de salida para quienes deciden trasladar el domicilio fiscal a otra Comunidad que infringe la *libertad de residencia y de circulación* de sus nuevos titulares, constitucionalmente garantizadas, que entra en conflicto con el objetivo que justifica dicha medida, ya que quizá sea necesario un cambio de lugar de actividad y/o de sede para garantizar su supervivencia⁵⁶. En segundo lugar, esta medida contraviene la libre residencia de los beneficiarios, ya que si el domicilio fiscal corresponde al lugar donde está centralizada la gestión administrativa y dirección de las actividades, la exigencia de su mantenimiento durante un plazo disuade a su titular del cambio de dicho domicilio para gozar de la reducción y con ello se restringe su libertad de residencia, debido a que la gestión de esa actividad puede requerir de la presencia física del titular y ser, por tanto, un factor incompatible con residir en otro lugar distinto. Con relación a la libertad de residencia, el TC ha señalado claramente (STC 8/1986, de 21 de enero, FJ 3) que «la libertad de elección de residencia que atribuye a los españoles el artículo 19 de la CE comporta la obligación correlativa de los poderes públicos de no adoptar medidas que restrinjan u obstaculicen ese derecho fundamental». De forma que debe tacharse esta medida de inconstitucional⁵⁷. Para MONCHÓN LÓPEZ⁵⁸ el problema radica en que ese distinto tratamiento se hace depender de que el domicilio fiscal (el cual viene a coincidir con el domicilio fiscal y la residencia del titular de esa actividad) se siga manteniendo en la Comunidad, lo cual restringe y obstaculiza el derecho fundamental a la libertad de elección de residencia.

Está claro, en definitiva, que el beneficio fiscal autonómico condiciona a los obligados tributarios a la hora de elegir su libre residencia, lo cual contraviene el artículo 19 de la CE, así como a su libre circulación del artículo 157.2 de la CE. Además, estas medidas podrían infringir el principio de unidad del artículo 2 de la CE, en este caso de unidad de mercado, al discriminarse desproporcionadamente unas empresas frente a otras. Desde la perspectiva de la libertad de empresa, residencia y circulación, el FJ 11 de la Sentencia 96/2002, de 25 de abril, recoge la doctrina previamente del TC manifestada, entre otras, en la Sentencia 4/1990, de 5 de abril, en el sentido de que infringen el texto constitucional aquellas medidas que impliquen que «la unidad de mercado se resienta a consecuencia de una actuación autonómica que, en ejercicio de competencias propias, obstaculice el tráfico de industrias. Así habrá de suceder cuando se provoque una modificación sustancial, geográfica o sectorial, del régimen de traslado en o para determinadas zonas del territorio nacional».

Esta conclusión no variaría por el hecho de que se interpretase que la norma se está refiriendo al lugar de residencia habitual del titular, en efecto, la necesidad de mantener la residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma para disfrutar del beneficio fiscal supone una infracción de la libertad de residencia.

⁵⁶ Medida, por otra parte, contradictoria con los intereses de la Comunidad que la adopta, ya que el causante no realizará inversiones en aquélla que establece dicha norma.

⁵⁷ Cuando el ejercicio de los derechos y deberes de los ciudadanos es competencia exclusiva del Estado de acuerdo al artículo 149.1.1 de la CE (STC 247/2007, FJ 16), que exige una igualdad sustancial en todo el territorio nacional de conformidad con el artículo 139 de la CE.

⁵⁸ MONCHÓN LÓPEZ, L.: «Panorama actual de la imposición...», cit. pág. 56

En resumen, estas normas, además de discriminatorias, resultan contrarias a los artículos 19, 139.2 y 157.2 de la CE, preceptos que prohíben las medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento por todo el territorio nacional. En concreto, el citado artículo 157.2 dispone que «las Comunidades Autónomas no podrán adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan un obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios», que ha tenido su desarrollo en el párrafo segundo del artículo 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. RUIZ ALMENDRAL señala que estas medidas «podrían suponer una infracción del artículo 19.2 de la LOFCA. En la medida en que, a esos efectos, se produce una corrección del punto de conexión previsto en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, puede entenderse vulnerado el citado precepto de la LOFCA, que impide a las Comunidades adoptar medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes»⁵⁹.

Por otra parte, si bien al condicionarse el beneficio fiscal de acuerdo al lugar en donde se encuentre el domicilio fiscal, y en su caso social, de las empresas individuales, de negocios profesionales y de participaciones en entidades cuya adquisición motiva la reducción de la base, literalmente para MONCHÓN LÓPEZ, con ello no se infringirían directamente dichos preceptos, ya que no se adopta una medida sobre bienes situados fuera de la Comunidad; sin embargo, para este autor sería discriminatoria ya que se ha adoptado una medida que discrimina a los bienes situados fuera del territorio de una Comunidad y esa medida consiste en la no aplicación de la reducción. Sin embargo, se ha de señalar que las Comunidades Autónomas tienen capacidad para establecer sus propias políticas sectoriales, que dan lugar al reconocimiento de derechos subjetivos a sus ciudadanos; no obstante el primar la adquisición de una vivienda, explotación agrícola o forestal, etc., situadas en una Comunidad, podría entrar en contradicción con el ejercicio de derechos constitucionales (libre circulación, establecimiento, etc.), que no pueden ser infringidos, en ningún caso, por las Comunidades Autónomas (STC 64/1990, FJ 3). Por otra parte, también hay que tener en cuenta que estas medidas afectan a las libertades comunitarias.

Todo ello entra en conflicto con las obligaciones del Estado señaladas, ya que es a éste al que corresponde la fijación de los principios básicos de general aplicación a todo el territorio nacional en materia económica (STC 32/1981, de 28 de julio, FJ 5) y coordinar en este sentido la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas, con mayor razón en un impuesto de su titularidad. Coordinación de las haciendas autonómicas con la estatal, que se suma a la responsabilidad del Estado de «garantizar el equilibrio económico general» (SSTC 171/1996, de 30 de octubre, FJ 2; 103/1997, de 22 de mayo, FJ 1; 178/2006, de 6 de junio, FJ 3; y 222/2006, de 6 de julio, FJ 3), con la adopción de las «medidas necesarias para garantizar la realización» (SSTC 186/1988, de 17 de octubre, FJ 2; 95/1986, de 10 de junio, FJ 4; 188/1989, de 16 de noviembre, FJ 4).

Es la «ley», por otra parte, la que concreta el principio de autonomía de las Comunidades, de acuerdo a la Constitución, como poder limitado. En este caso, la ley orgánica prevista en el artículo 157.3 de la CE, que regula las competencias financieras de las Comunidades Autónomas «para habilitar la intervención unilateral del Estado en este ámbito competencial a fin de alcanzar un mínimo grado de *homogeneidad* en el sistema de financiación autonómico» (STC 68/1996, de 4 de abril). Mínimo grado que el Estado no ha determinado con claridad al establecer las normas de coordinación

⁵⁹ RUIZ ALMENDRAL, V.: Epígrafe N.º 2.2 del Capítulo Tercero de la monografía, *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal...*, cit.

del ejercicio de la autonomía tributaria por las Comunidades, así como omitir en la Ley 21/2001 la fijación de unos límites a las capacidades normativas de aquéllas sobre los impuestos cedidos y, por tanto, de su titularidad, cuando al Estado le corresponde la potestad originaria para establecer tributos (art. 133.1 CE) en conexión con su competencia exclusiva en materia de «Hacienda general», conforme establece el artículo 149.1.14 de la CE (STC 179/1987, de 12 de noviembre, FJ 2); preceptos que establecen un claro mandato a fin de coordinar la Hacienda General del Estado con las autonómicas a través de la ley prevista en el citado artículo 157.3 de la CE.

Mandato que se ha incumplido, ya que la necesidad de compatibilizar el ejercicio coordinado de las competencias financieras por el Estado y las competencias materiales de la Comunidades (STC 45/1986, FJ 4), se traduce en una doble exigencia para el TC, de una parte, prevenir que la utilización del poder financiero del Estado pueda «desconocer, desplazar o limitar» las competencias materiales autonómicas. Y de otra, evitar asimismo que la extremada prevención de potenciales injerencias competenciales *acabe por socavar las competencias estatales en materia financiera*, el manejo y la disponibilidad por el Estado de sus propios recursos y en definitiva, la discrecionalidad política del legislador estatal en la configuración y empleo de los instrumentos esenciales de la actividad financiera pública (SSTC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 2; y 68/1996, de 4 de abril, FJ 2). No cabe duda, que la ausencia de límites a las competencias de las Comunidades menoscaba las competencias estatales en materia financiera, habilitando a las Comunidades a suprimir el impuesto estudiado, viéndose afectado el principio de *unidad* ante la ausencia de una coordinación efectiva con la Hacienda del Estado y que proteja los intereses generales, evitándose posibles privilegios económicos y sociales a que hace referencia la propia LOFCA [art. 2 a)].

Además el ejercicio por las Comunidades Autónomas de las competencias normativas debe respetar el segundo límite material señalado anteriormente y derivado del principio de *solidaridad*. Ya que para el TC el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas es el vehículo a través del cual se articula el principio de solidaridad interterritorial consagrado en el artículo 2 de la CE (STC 13/2007, FJ 7), razón por la cual, no sólo corresponde al Estado garantizar, de conformidad con el artículo 138 de la CE, «la realización efectiva del principio de solidaridad velando por el establecimiento de un equilibrio adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español» (STC 96/1990, de 24 de mayo, FJ 7⁶⁰), sino que, de acuerdo con la previsión del artículo 2.1 c) de la LOFCA, las Comunidades Autónomas vienen obligadas a coordinar el ejercicio de su actividad financiera con la Hacienda del Estado de acuerdo al «principio de solidaridad entre las diversas nacionalidades y regiones». De forma que si bien las Comunidades Autónomas carecen de una competencia específica para desarrollar, con cualquier alcance, los principios constitucionales de solidaridad e igualdad material, «sí pueden, e incluso deben por mandato constitucional, estatutario y legal, atender a la realización de tales principios en el ejercicio de sus competencias propias» (STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 11). Con más razón respecto a las competencias normativas cedidas por el Estado.

Ya que si bien para el TC, los principios de igualdad material y solidaridad a que hacen referencia los artículos 2, 9.2, 40, 138.1 y 2 y 139 de la CE, recogidos en el artículo 2 de la LOFCA, no atribuyen competencias a las Comunidades Autónomas, tales principios vinculan a todos los poderes públicos en el ejercicio de sus competencias. Aunque el Estado (art. 138.1 CE) sea el garante del

⁶⁰ Sentencias 237/1992, de 15 de diciembre, FJ 6; 331/1993, de 12 de noviembre, FJ 2 c).

principio de solidaridad, le corresponde la competencia exclusiva para regular las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus deberes constitucionales (art. 149.1.1 CE), así como la adopción de las medidas oportunas para conseguir el desarrollo armónico entre las distintas partes del territorio español de conformidad con el artículo 2 de la LOFCA

De forma que para el TC, el principio de solidaridad complementa e integra los principios de unidad y autonomía (art. 2 CE), habiéndolo identificado como «regla a la que debe acomodarse el proceder entre autoridades estatales y autonómicas», atendible por los poderes de las Comunidades de acuerdo con los artículos 2 y 138 (equilibrio económico, adecuado y justo entre las distintas partes del territorio español y prohibición entre éstas de privilegios económicos y sociales), que «requiere que, en el ejercicio de sus competencias se abstengan de adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general y tengan, por el contrario, en cuenta la comunidad de intereses que las vincula entre sí y que no puede resultar disgregada o menoscabada a consecuencia de la gestión insolidaria de los propios intereses» [STC 247/2007, FJ 4 c)], cuando para el mismo Tribunal, la propia autonomía no se garantiza por la Constitución para incidir de forma negativa sobre los intereses generales de la Nación o sobre los intereses generales «distintos» de los de la propia entidad (STC 4/1981, FJ 10).

Además, el artículo 138.1 que incorpora el principio de solidaridad, para el propio TC «no puede ser reducido al carácter de precepto programático, o tan siquiera al de elemento interpretativo de las normas competenciales. Es, por el contrario, un precepto con peso y significados propios, que debe ser interpretado, eso sí, en coherencia con las normas competenciales que resultan de la Constitución y de los Estatutos» (STC 146/1992, de 16 de octubre, FJ 1), toda vez que dicho principio ha de constituirse en la práctica en un «factor de equilibrio entre la autonomía de las nacionalidades y regiones y la indisoluble unidad de la Nación española» (art. 2 CE) (STC 146/1992, de 5 de octubre, FJ 7). Principio de solidaridad que constituye la «concreción, a su vez, del más amplio deber de fidelidad a la Constitución» (STC 11/1986, FJ 5), principio que requiere «que las decisiones tomadas por todos los entes territoriales, y en especial, por el Estados y las Comunidades Autónomas, tengan como referencia necesaria la satisfacción de los intereses generales y, que en consecuencia, no se tomen decisiones que puedan menoscabar o perturbar dichos intereses, de modo que esta orientación sea tenida en cuenta, incluso, al gestionar los intereses propios» [STC 247/2007, FJ 4 d)]. En suma, la lealtad constitucional debe presidir «las relaciones entre las diversas instancias de poder territorial y constituye un soporte esencial del funcionamiento del Estado autonómico y cuya observancia resulta obligada» (SSTC 239/2002, FJ 11; y 13/2007, de 18 de enero, FJ 7).

Este principio de solidaridad ha sido infringido claramente por las Comunidades al establecer un proceso ilimitado de competencia fiscal, que ha afectado negativa y gravemente a un impuesto de titularidad estatal en contra de los intereses generales del Estado y de otras Comunidades. Se ha abusado de las capacidades normativas asumidas con la supresión de facto del impuesto por las Comunidades, cuando la cesión de los tributos del Estado constituye una garantía de la autonomía financiera de las propias Comunidades (STC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 7). Al mismo tiempo que la competencia desleal entre Comunidades contraviene, a su vez, el principio de *lealtad constitucional* entre los entes territoriales, así como el principio de *cooperación* que «debe presidir el ejer-

cicio de las competencias compartidas por el Estado y las Comunidades Autónomas» (STC 13/1988, de 4 de febrero, FJ 2) o de aquellas que puedan afectar a otros entes territoriales, cuando exista «conurrencia de títulos competenciales» (STC 40/1998, de 19 de febrero, FJ 30); principio de cooperación «que no necesita justificarse en preceptos constitucionales o estatutarios concretos» [STC 141/1993, de 22 de abril, FJ 6.º)].

En resumen, en materia de impuestos cedidos, «El Estado no puede verse privado de sus competencias exclusivas» (STC 56/1986, FJ 3) para fijar los límites de las capacidades normativas de las Comunidades en un impuesto de su titularidad, por el hecho de no llegarse a un acuerdo en el Consejo de Política Fiscal y Financiera a través de la negociación del nuevo sistema de financiación que se avecina dentro del instrumento de cooperación (STC 13/2007, FJ 9), sino que debe ejercer sus responsabilidades constitucionales para evitar las distorsiones tributarias que afectan a los principios de organización territorial, de *unidad y solidaridad*, así la necesaria *coordinación* de su Hacienda con la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas.

IV. DISCRIMINACIÓN A LOS CIUDADANOS NO RESIDENTES

La inaplicación a los ciudadanos no residentes de los beneficios fiscales autonómicos y de las reducciones de los apartados 6 y 7 del artículo 20 de la Ley 29/1987⁶¹, podría constituir una diferencia de trato entre contribuyentes no justificada; ya que si bien el TC reconoce que el legislador goza de una amplia libertad de configuración normativa de una determinada materia o sector del ordenamiento (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 10)⁶²; sin embargo, el poder legislativo está sometido a la Constitución, uno de cuyos principios es la interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE)⁶³. En este sentido, parece evidente que la medida fiscal, en principio, es discriminatoria (STC 116/1999, de 17 de junio, FJ 14), debido a que establece un distinto trato entre ciudadanos residentes y no residentes, debiéndose estudiar si además esta diferencia no estuviera justificada, para lo cual ha de determinarse si la misma infringe el principio de igualdad tributaria (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7).

Sobre las exigencias que la igualdad impone en la creación del Derecho –igualdad en la ley– existe una muy amplia doctrina del TC que puede sintetizarse recordando que las diferencias normativas son conformes con la igualdad cuando cabe discernir en ellas una finalidad no contradictoria con la Constitución y cuando, además, las normas de las que la diferencia nace muestran una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad con el fin así perseguido⁶⁴. En consecuencia, el TC ha venido exigiendo para permitir el trato dispar de «situaciones homologables», la concurrencia de una doble garantía: a) *la razonabilidad de la medida*, pues no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del artículo 14 de la CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) *la proporcionalidad de*

⁶¹ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁶² En el mismo sentido, SSTC 66/1985, de 23 de mayo, FJ 1; y 99/1987, de 11 de junio, FJ 4.

⁶³ STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 6, entre otras.

⁶⁴ STC 75/1983, de 3 de agosto, FJ 2.

la medida, pues para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos ⁶⁵.

Además para determinar si esta medida fiscal infringe el principio de igualdad tributaria, hay que tener presente que dicho principio resulta indisoluble de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el artículo 31.1 de la CE, ya que la propia Constitución ha concretado y modulado el alcance de su artículo 14 de acuerdo con dicho precepto ⁶⁶, para lo cual han de diferenciarse los dos tipos de transmisiones gratuitas.

1. Discriminación de los no residentes en las transmisiones mortis causa.

Los sujetos pasivos, no residentes en España, sólo podrán disfrutar de las reducciones establecidas en el artículo 20.2 de la Ley 29/1987 (reducciones personales, por seguro de vida, vivienda habitual del causante, empresa familiar y bienes culturales), pero no las reducciones autonómicas que podrían conllevar la exención total del gravamen.

Dado que el juicio de igualdad es de carácter relacional como señala la Sentencia del TC 200/2001 ⁶⁷, y requiere como presupuestos obligados, de un lado, que, como consecuencia de la medida normativa cuestionada, se haya introducido directa o indirectamente una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas (STC 181/2000, de 29 de junio, FJ 10) y, de otro, que las situaciones que quieran traerse a la comparación sean, efectivamente, *homogéneas o equiparables*, es decir, que el término de comparación no resulte arbitrario o caprichoso (SSTC 148/1986, de 25 de noviembre, FJ 6; 29/1987, de 6 de marzo, FJ 5; 1/2001, de 15 de enero, FJ 3). En este sentido, parece evidente que existe una diferencia de trato en la norma fiscal entre residentes y no residentes, por lo que debemos valorar si se encuentran en situaciones comparables, y en caso afirmativo, si esta diferenciación deriva de un motivo razonable en la tributación de las adquisiciones gratuitas.

En principio, el elemento diferenciador adoptado por el legislador –la condición de no residente en España– podría justificarse por razones tributarias que se fundamentarían en el distinto trato que los diferentes ordenamientos tributarios dispensan a los titulares de un patrimonio o perceptores de rendimientos según su condición de residentes o no residentes en un determinado territorio. En este sentido, la propia LGT, en su artículo 11, establece como uno de los criterios de

⁶⁵ SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9; 214/1994, de 14 de julio, FJ 8; 46/1999, de 22 de marzo, FJ 2; 200/2001, de 4 de octubre, FJ 4; y 39/2002, de 14 de febrero, FJ 4.

⁶⁶ SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 6; 45/1989, de 20 de febrero, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 54/1993, de 15 de febrero, FJ 1; 214/1994, de 14 de julio, FJ 5; 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; y 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4.

⁶⁷ STC 200/2001, de 4 de octubre, FJ 5.

vinculación al poder tributario español el de la residencia en España. De la residencia se han servido las leyes reguladoras de los tributos personales (renta de personas físicas, sociedades, patrimonio y, hoy también, renta de no residentes), incluida la del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no sólo para vincular a los perceptores de renta o titulares de un patrimonio con el poder tributario español, sino incluso para diferenciar los gravámenes aplicables (renta de personas físicas y sociedades), hasta el punto de que en la actualidad existe una norma legal dedicada única y exclusivamente a la determinación de la tributación de las personas –físicas o jurídicas– no residentes en España ⁶⁸ (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 8).

Sería admisible, por tanto, que la cualidad o condición de no residente pudiera justificar, desde la perspectiva del artículo 31.1 de la CE, un trato dispar, por el cumplimiento de un objetivo constitucional, o derivado de que las situaciones del ciudadano residente y no residente no sean situaciones objetivamente comparables, debido a que el ciudadano no residente es sometido a gravamen por obligación real, respecto a los bienes del causante existentes en España, mientras que los sujetos pasivos residentes soportarán el gravamen de todos los bienes, cualquiera que sea el Estado en que estén situados. Por tanto, el principio de igualdad tributaria no quedaría infringido por ese diferente trato que estaría razonablemente justificado. Como ha señalado el TC en la Sentencia 96/2002, FJ 8, actualmente se gravan de manera distinta las personas que obtienen rentas o son titulares de un patrimonio en España, sobre la base de su diferente condición de residentes o no residentes, aunque debería añadirse cuando no se produzca una diferencia de trato injustificada.

Se ha afirmado, en este sentido, que sólo el Estado de residencia del sujeto pasivo somete a gravamen la totalidad de los bienes integrantes de una herencia, y que debe ser éste, el que tenga en cuenta sus circunstancias personales y familiares. Sin embargo, la Ley 29/1987 reconoce al ciudadano no residente el derecho a las reducciones personales estatales de acuerdo con su edad y su situación familiar. Además, cuando todos o la mayoría de los bienes estén situados en España, las situaciones de los ciudadanos residentes y no residentes serán objetivamente comparables (que ocurrirá en la inmensa mayoría de los casos). Entonces, ¿por qué no reconocerle el derecho a las reducciones autonómicas? Parecería que dicha medida discriminatoria no estaría justificada y atentaría al señalado principio de igualdad tributaria. Además, los parientes cercanos no residentes que hayan adquirido bienes en un territorio foral estarán exentos ⁶⁹, mientras que los que adquieran bienes en territorio común estarán plenamente sujetos. La propia Sentencia 96/2002, antes citada, FJ 8, establece que el legislador no puede impedir el disfrute de un beneficio fiscal para un grupo de sujetos, en este caso los ciudadanos no residentes que adquieran bienes en territorio común, sin una justificación razonable. De manera que si consideramos que esta discriminación no se encuentra justificada, la nueva ley que sustituya a la actual Ley 21/2001, debería admitir la cesión del rendimiento del impuesto respecto a los ciudadanos no residentes, cuando el causante sea residente en una Comuni-

⁶⁸ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

⁶⁹ En los territorios forales vascos, se ha cedido al rendimiento también con relación a los ciudadanos no residentes, cuando todos los bienes adquiridos estén situados en su territorio, Ley 12/2002, de 23 de mayo, Concierto Económico: *Álava*, Norma foral 11/2005, de 6 de mayo; *Guipúzcoa*, Norma foral 3/1990, de 11 de enero; *Vizcaya*, Decreto foral 3/1993, de 22 de julio. *Navarra*, artículo 31 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y Decreto foral 250/2002, de 16 de diciembre, cuando el causante sea residente en Navarra, o en caso contrario y el contribuyente es un no residente, si todos los bienes adquiridos estuvieran situados en Navarra.

dad y todos (o la mayoría) sus bienes se encuentren en territorio español. Ya que dicha ley ha establecido el reparto del poder tributario entre las Comunidades en base a la residencia del causante, con independencia de donde estén situados ⁷⁰. Así como, cuando el causante es un no residente y todos sus bienes se encuentran situados en una Comunidad, al igual que en derecho foral (Territorios históricos de la Comunidad del País Vasco y Navarra ⁷¹), a fin de evitar una discriminación contraria al principio de igualdad tributaria (de un mismo legislador).

Esta cesión, permitiría no sólo cumplir el requisito de *razonabilidad*, en orden a cumplir un objetivo constitucional, como la protección a la familia (aplicable con independencia de la residencia), sino también el de *proporcionalidad* de la medida, ya que frente a las reducciones personales exigidas previstas en la Ley del Impuesto, la normativa autonómica establece la exención en la mayoría de los casos, de manera que las consecuencias derivadas de la reforma serían proporcionadas con el objetivo que tratan de cumplir. Además, respecto a las reducciones objetivas mortis causa, el acceso a la vivienda, la supervivencia de la empresa familiar, etc., son predicables igualmente tanto para los ciudadanos españoles residentes y no residentes, por lo que no puede privarse a éstos del acceso a los beneficios autonómicos, si no se quiere infringir su libertad constitucional de circulación, de establecimiento, así como el pago del impuesto con igualdad entre los ciudadanos.

2. Discriminación de los residentes en las transmisiones ínter vivos.

A diferencia del supuesto anterior, en las adquisiciones ínter vivos la base imponible de los sujetos pasivos por obligación personal o real es la misma, representando la misma capacidad económica, lo que determina que ambas situaciones sean objetivamente comparables sin duda (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4 ⁷²). Ante una capacidad idéntica, debemos estudiar si esta medida infringe igualmente el principio de igualdad tributaria. Así y tomando como punto de análisis el diferente trato dispensado por el artículo 20.4 de la Ley 29/1987 respecto de la transmisión ínter vivos de la empresa familiar o de bienes culturales», apartados 6 y 7 del mismo artículo, conforme a la condición de residentes o no residentes en España, hay que decir en primer lugar, que nos encontramos ante una medida que sólo beneficia a los residentes en territorio español y no así a los no residentes, sujetos igualmente al citado impuesto por obligación real.

Es decir, estamos en presencia de una medida que introduce una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas (STC 181/2000, de 29 de junio, FJ 10). Y, en segundo lugar, que los términos de comparación deben considerarse homogéneos, pues se trata en todos los supuestos de personas que manifiestan una idéntica capacidad económica por la adquisición de la empresa familiar (o de bienes

⁷⁰ Artículo 24.2 a) de la Ley 21/2001, el punto de conexión donde se entiende producido el rendimiento es el lugar donde el causante tuviera la residencia habitual a la fecha del devengo.

⁷¹ Asimismo en Navarra se ha cedido el rendimiento del causante con residencia habitual en dicha Comunidad con independencia de la residencia del causahabiente y de la situación de sus bienes, por lo que debería considerarse la cesión a las Comunidades del rendimiento del impuesto, cuando el causante es residente en una Comunidad y el heredero residente en otro Estado, en aquellos casos en que la totalidad o la mayoría de los bienes estén sitos en territorio nacional.

⁷² En el mismo sentido, Sentencias 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 22/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14.

culturales), sujeta al derecho tributario español, cuya única diferencia es la cualidad con la que se presentan ante la Administración tributaria, por obligación personal o real: como residentes en España o como no residentes en España, siéndolo en un país miembro de la Unión Europea ⁷³ o en otro país.

Si estamos en presencia de situaciones equiparables (como es este caso al representar para el residente y no residente la misma capacidad contributiva), que son objeto de una diferencia de trato por el legislador, el juicio de igualdad a realizar exige la comprobación de la concurrencia de la doble garantía a la que se hizo referencia con anterioridad: la de la *razonabilidad* –en el reparto de las cargas públicas– (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8) y la de la *proporcionalidad* de la medida adoptada conforme a la finalidad perseguida (STC 76/1990, antes citada, FJ 9). Es indudable que la cualidad o condición de no residente puede justificar desde la perspectiva del artículo 31.1 de la CE un trato dispar, en principio, pues para el TC el tributo no es sólo un instrumento de recaudación sino también un medio para la consecución de políticas sectoriales. Igualmente, ningún reparo podría oponerse a la circunstancia de que en la actualidad resulten gravadas de forma distinta las personas que obtienen rentas o son titulares de un patrimonio en España, sobre la base de su diferente condición de residentes o no residentes, cuando se encuentren en una situación diferente o exista una causa que lo justifique. Si, como es el caso, nos encontramos con categorías de personas en la misma situación, esta medida no supera el requisito de *razonabilidad*, ya que existe un trato diferente sin una justificación objetiva y razonable. Si la medida fiscal ahora analizada, a la transmisión ínter vivos de la empresa familiar, tiene su justificación que la legitime desde el punto de vista tributario (al igual que la referente a los bienes culturales), como una política sectorial –social o económica–, cual podría ser la de facilitar la transmisión de la citada empresa y garantizar su supervivencia de acuerdo con el artículo 39 de la CE ⁷⁴, que exige a los poderes públicos la protección de la familia, y garantizar la libertad de empresa dentro de la economía de mercado, artículo 38 de la CE (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 3). Esta finalidad razonable, perseguida por la norma controvertida, cuando se dirige a ejecutar, además, un mandato comunitario, existe cuando la adquisición de la empresa familiar corresponda a un ciudadano no residente en España.

Conforme a lo expuesto, hay que precisar que la norma impugnada no posee una finalidad razonable y, en consecuencia, se muestra desprovista de fundamento, por lo que, desde esta perspectiva, puede calificársela de arbitraria, es decir, contraria al principio de igualdad tributaria; ya que la finalidad del mantenimiento de la empresa familiar o de la protección a la familia es indistintamente aplicable a los residentes y a los no residentes [SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; 111/1983, de 2 de octubre, FJ 10; y 225/1993, de 8 de julio, FJ 3 b)], cuando además se ha reconocido dicha reducción en las transmisiones mortis causa.

Sin que sea válido –como se ha señalado anteriormente– el elemento diferenciador adoptado por el legislador, a saber, la no residencia. Ésta podría tenerse en cuenta, cuando el Estado de residencia tiene en cuenta la totalidad de las rentas que recibe una persona en un determinado periodo, ya que es aquél el más autorizado para determinar la capacidad económica individual atendiendo a las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo, como regla general. Pero esto no se produce en

⁷³ Sentencia 96/2002, de 25 de abril de 2002, FJ 8.

⁷⁴ Artículo 39.1 de la CE: los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia.

el caso estudiado, una donación, donde la Ley 29/1987 no reconoce para ésta la aplicación de reducciones, ni integra la totalidad de las adquisiciones de una persona. Si la capacidad económica que se tiene en cuenta en una donación es la misma para residentes y no residentes, al mismo tiempo que no se tienen en cuenta las circunstancias personales, hay que concluir que la medida adoptada infringe el principio de igualdad consagrado en el artículo 31 de la CE. Cuando, además, la residencia en España no es necesaria para el ejercicio de una actividad, que puede ser desarrollada a través de un tercero.

Si la medida tributaria establece una diferenciación no razonable, ni adecuada a la finalidad perseguida, la supervivencia de la empresa familiar es predicable, tanto si el beneficiario de la adquisición es o no residente en nuestro país. Por otra parte, el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto no supera el juicio de constitucionalidad con relación a la discriminación de los no residentes y el análisis de sus consecuencias, de sus consecuencias tributarias en este caso, que no son adecuadas por ser no sólo contradictorias con la propia finalidad de la reducción, y, en consecuencia, negadoras de una justificación que permita a los poderes públicos diferenciar el tratamiento tributario. Y, además, son consecuencias desproporcionadas, al igual que señaló el TC en la Sentencia 96/2002, de 25 de abril, para el caso de la discriminación de los residentes en territorio común a los que se excluía de los beneficios fiscales que se conceden a los no residentes, que consideró una discriminación no justificada⁷⁵, ya que frente a la práctica exención para el residente, se establece la plena sujeción para el no residente, que como señala la Sentencia del TC 96/2002, colocaría así a estos últimos (no residentes) en una situación de desventaja insuperable que degenera en discriminatoria. Además dicha medida infringe claramente la libertad de establecimiento garantizada constitucionalmente en el artículo 139.2 de la CE, así como de residencia del artículo 138.2 y circulación del artículo 139.1 de nuestra Carta magna, ya que se dificulta el establecimiento de un ciudadano español no residente en España (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 3).

Inconstitucionalidad también predicable respecto a la reducción del apartado 7 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya que la protección del patrimonio es exigible de acuerdo con el artículo 46 de la CE, tanto al residente como al no residente, por lo cual esta discriminación resultaría injustificada y, por tanto, arbitraria.

Del mismo modo habría que señalar, respecto a la no aplicación de las reducciones autonómicas en el supuesto de transmisiones *inter vivos* establecidas por determinadas Comunidades a la transmisión de la empresa familiar o bienes culturales, ya que las finalidades pretendidas, la supervivencia de la pequeña y mediana empresa y la protección de los bienes culturales no se justifican en la residencia del beneficiario. De ahí que deba estudiarse la cesión del rendimiento del impuesto a las Comunidades Autónomas también respecto a las transmisiones *inter vivos*. Además en estos casos, como he señalado anteriormente, la capacidad económica es la misma, no estando justificada una discriminación contraria al artículo 31 de la CE, o que infrinja la libre circulación de las personas o su libertad de establecimiento. Las situaciones son iguales objetivamente comparadas, por lo que establecido un beneficio fiscal para los ciudadanos residentes en una Comunidad en base al cumplimiento de un objetivo constitucional, aquél debería ser igualmente aplicable a los ciudadanos residentes en un tercer Estado por la misma causa.

⁷⁵ STC 96/2002, de 25 de abril de 2002, apartado 9.

V. EL CIUDADANO NO RESIDENTE A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

Si el objetivo fundamental de las libertades comunitarias es la consecución de un mercado interior ⁷⁶, para su cumplimiento era imprescindible la eliminación de las distorsiones fiscales ⁷⁷ que se producían en la imposición directa, al quedar ésta al margen de las competencias de la Comunidad Europea; en este proceso de supresión inacabado, ha destacado la labor del TJCE a través de la *armonización impropia* de dicha imposición, sobre la base del principio de no discriminación en materia de las libertades comunitarias.

En este estado de cosas, la reciente jurisprudencia del TJCE relativa al Impuesto sobre Sucesiones va a acelerar ese proceso de armonización secundaria sobre esta fiscalidad con relación a la tributación de los *ciudadanos no residentes*, y no ha sido asumida todavía por la legislación española, siendo el propósito de este Capítulo el análisis de esta situación.

Los razonamientos utilizados por el TJCE para llevarla a cabo difieren notablemente de los utilizados por el TC que hemos visto (en base, principalmente a los principios tributarios tradicionales, capacidad económica, etc.), haciendo hincapié en la consecución del mercado interior y el respeto a las libertades fundamentales (no de acuerdo a los objetivos de un sistema fiscal nacional). Así el TJCE se preguntará en primer lugar, partiendo de que las legislaciones de los Estados miembros en materia de imposición directa deben respetar el derecho comunitario, si hay alguna libertad comunitaria afectada en el caso enjuiciado, para con posterioridad determinar si hay alguna diferencia de trato con una situación interna hipotética y comparable; y finalmente, si ha comprobado que existe una diferencia de trato o discriminación, verificar si ésta se encuentra justificada ⁷⁸. Inicialmente, el TJCE pretendía evitar las discriminaciones directas por razón de la nacionalidad, para con posterioridad, ampliarlas a cualquier tipo de restricción de las libertades comunitarias, con independencia de la nacionalidad, tanto con relación a la libre circulación de capitales, asunto *Manninen* [STJCE de 7 de septiembre de 2004 (C-319/02, Rec. p. I-7477)], como a la libertad de establecimiento, caso *Marks & Spencer* [STJCE de 13 de diciembre de 2005 (C-446/03, Rec. p. I-10837)]. Aunque la distinción de discriminación y restricción no está clara ⁷⁹.

En relación con la legislación española, debemos advertir que la Ley 21/2001 ⁸⁰ ha cedido a las Comunidades Autónomas el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones *producido en su territorio*, aclarando que se considera producido únicamente el rendimiento de los *sujetos pasivos residentes en España* ⁸¹. Por tanto, los ciudadanos *no residentes* quedan sometidos a la normati-

⁷⁶ GARCÍA PRATS, F.A.: «Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (y III): Principios de justicia tributaria. Derecho tributario», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 261/2001, pág. 754.

⁷⁷ MATA SIERRA, M.T.: *La armonización fiscal en la Unión Europea*, Valladolid, Lex Nova, 1996, págs. 36 a 44.

⁷⁸ GARCÍA PRATS, F.A.: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Madrid: Tecnos, 1998, págs. 41 y ss.

⁷⁹ WATTELL, P.-J.; TERRA, J.M.: *European Tax Law*, La Haya: Kluwer Law Internacional, 2005, págs. 53 y ss.

⁸⁰ Artículo 24 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

⁸¹ Se entenderá producido en el territorio de una Comunidad, el rendimiento de los sujetos pasivos residentes en España, de acuerdo a los puntos de conexión: que el causante o el donatario tenga su residencia habitual en una Comunidad, de acuerdo con el artículo 20 de la misma Ley para las personas físicas.

va estatal de la Ley 29/1987, no disfrutando de ninguna reducción autonómica, que sólo puede referirse a los contribuyentes residentes. Esta diferencia de trato podría constituir una discriminación que infringiría injustificadamente las libertades comunitarias.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como movimiento de capital.

Esa discriminación hacia los no residentes, que no pueden disfrutar de las reducciones autonómicas, podría fundamentalmente contravenir la libre circulación de capitales; ya que, aunque no existe una definición de «movimientos de capitales» a que hace referencia el apartado 1 del artículo 56.1 del TCE, ese concepto aparece determinado para el TJCE por el valor indicativo de la nomenclatura anexa a la Directiva 88/361⁸², donde las sucesiones que suponen la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante están comprendidas en el ámbito de aplicación de la rúbrica XI de la citada Directiva, «Movimientos de capitales de carácter personal», que comprende en particular las sucesiones y legados, así como las donaciones (en dinero o en especie), asunto *Perche* [STJCE de 27 de enero de 2009 (C-318/07, Rec. p. I-0000), apartados 24 y 25], y constituyen *movimientos de capitales* en el sentido del artículo 56 del TCE, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados *en un sólo Estado miembro*, asunto *Barbier* [STJCE de 11 de diciembre de 2003 (C-364/01, Rec. p. I-15013), apartado 58⁸³]. La consideración como movimiento de capital no está supeditada a otros elementos transfronterizos, como podrían ser la residencia o no de los herederos en el país que somete a gravamen los bienes que conforman una herencia, en este sentido las sentencias de los casos *Barbier*, antes citada, apartado 75, y *Geurts Vogten* [STJCE de 25 de octubre de 2007 (C-464/05, Rec. p. I-2057), apartado 17].

Además en lo que se refiere a las sucesiones, la jurisprudencia del TJCE ha confirmado como medidas prohibidas por el artículo 56 del TCE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, las disposiciones nacionales que determinan «el valor de un bien a efectos de la fijación de la cuota tributaria exigible en el caso de la adquisición por herencia»:

- Aquellas que puedan *disuadir* a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados, asunto *Van Hilten-van der Heijden* [STJCE de 23 de febrero de 2006 (C-513/03, Rec. p. I-1957), apartado 44⁸⁴].
- Y, asimismo, las que pueden provocar la disminución del *valor de la herencia* de un residente en un Estado miembro distinto de aquel en que se encuentren tales bienes y que somete a gravamen dicha herencia, caso *Jäger* [STJCE de 17 de enero de 2008 (C-256/06, Rec. p. I-0000), apartado 31].

⁸² Sobre la aplicación del antiguo artículo 67 del TCE, Diario Oficial n.º L 178 de 08/07/1988 p. 0005-0018.

⁸³ *Vid.* en el mismo sentido, SSTJCE, de 23 de febrero de 2006, *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, Rec. p. I-1957; de 17 de enero de 2008, *Jäger*, C-256/06, Rec. p. I-0000, apartado 24.

⁸⁴ *Vid.* asimismo, SSTJCE de 14 de noviembre de 1995, *Svenson y Gustavsson*, C-484/03, Rec. p. I-3955, apartado 10; *Tummer y Mayer*, C-222/97, Rec. p. I-1661, apartado 26; de 14 de octubre de 1999, *Sandoz*, C-439/97, Rec. p. I-7041, apartado 19.

En la escasa, aunque importante jurisprudencia del TJCE, éste ha señalado dos clases de supuestos que pueden dar lugar a una restricción de capitales, siempre que exista el elemento *transfronterizo* citado, con independencia de si es sometida a tributación por el Estado de residencia del causante sobre bienes situados en el extranjero (sentencia *Jäger*, antes citada, apartado 34) o por el Estado donde están situados y respecto a un causante no residente (*Barbier*, apartado 58):

- a) Cuando *el valor de un bien a efectos de fijación de la cuota tributaria exigible* en caso de adquisición por herencia varía en función de la *residencia del causante*. De manera que si el valor de un bien y con ello la carga tributaria que soporta aquélla es distinta, dependiendo de la residencia del causante, ello constituye una restricción de capitales, al poder disuadir a éste de hacer inversiones en un tercer Estado distinto del de residencia, asunto *Barbier*, apartado 57, o provocar una disminución del valor de la herencia por su mayor carga fiscal. En esta sentencia, el valor de un bien variaba en función de la residencia del causante, ya que se tenía en cuenta una obligación sobre el citado bien si el causante era residente en dicho Estado, mientras que no era tenida en cuenta si lo fuera en otro Estado miembro, con lo que era diferente la carga tributaria que soportaba en función de dicha residencia y con ello el valor de la herencia. *Vid.* asimismo los asuntos *Eckelkamp* y otros [STJCE de 11 de septiembre de 2008 (C-11/07, Rec. p. I-0000)] y *Arens-Sikken* [STJCE de 11 de septiembre de 2008 (C-47/07, Rec. p. I-0000), apartado 37].
- b) Cuando el valor de los elementos patrimoniales que conforman la herencia varía según *el país donde estuvieran situados*. Así en el asunto *Jäger*, donde la legislación alemana no otorgaba beneficios fiscales a efectos de valoración a los bienes sitos en Francia⁸⁵, pero sí a los allí situados; esta diferencia para el Tribunal constituye una *restricción* de capitales, al provocar una disminución del valor de la herencia al ser sometida a una mayor carga tributaria que en el supuesto de que los bienes estuvieran situados exclusivamente en Alemania, apartado 32 de la sentencia recaída en dicho asunto.

No obstante, una restricción del tipo de las señaladas puede estar justificada en virtud de las disposiciones del propio Tratado, cuando el artículo 58 del TCE, apartado 1, letra a), admite el derecho de los Estados miembros a distinguir en las disposiciones fiscales entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido el capital. Sin embargo, esa disposición como excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales, debe interpretarse en sentido estricto para el TJCE, *Eckelkamp*, apartado 56, ya que dicha excepción está limitada, a su vez, por el apartado 3 del mismo artículo, en el sentido de que las medidas nacionales «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria, ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales», tal como ha reflejado el citado Tribunal en el caso *Jäger*, apartado 41, confirmando lo manifestado en *Verjooijen* [STJCE de 6 de junio de 2000 (C-35/98), Rec. p. I-1071], apartado 44], y *Manninen*, apartado 28).

⁸⁵ Los bienes agrícolas y forestales en Alemania se valoraban en el 10 por 100 del valor venal y los sitos en el extranjero por su valor venal. Además de un mínimo exento de 500.000 DEM por el valor de dichos bienes, junto con una reducción personal de 400.000 DEM. Finalmente sobre el valor restante de dichos bienes se tendrá en cuenta sólo el 60 por 100 después de deducir la exoneración fiscal.

Por tanto, el TJCE distingue entre los tratos desiguales permitidos en virtud del apartado 1, letra a), y las discriminaciones arbitrarias prohibidas por el apartado 3 del mismo artículo 58 del TCE. De manera que, para que las medidas nacionales que determinan el valor de un bien en función de su situación o de la residencia del causante sean consideradas 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, resulten justificadas por imperiosas razones de interés general, asuntos antes citados, *Verjooijen*, apartado 43, *Manninen*, apartado 29, *Jäger*, apartado 43, y *Persche*, apartado 41 (como la eficacia de los controles fiscales).

En este sentido, en una primera etapa el TJCE establecía la posible restricción de la libre circulación de capitales desde el punto de vista del causante, haciendo abstracción de la figura del heredero; a raíz del asunto *Jäger*, apartado 44, procede a estudiar si las situaciones de los herederos en los casos estudiados son objetivamente comparables. Así el Tribunal en la sentencia del caso *Eckelkamp y otros*, apartados 61 y 62 (en el mismo sentido, *Areus-Sikken*, sobre deducibilidad de las deudas por exceso de adjudicación), procedió a comparar la situación de los herederos del «causante residente» y los del «causante no residente», para concluir que eran objetivamente comparables; ya que, apartado 63, una normativa nacional que pone en el mismo plano a los herederos de la persona residente y no residente, al tratar a esas dos categorías de herederos de manera diferente, dicha medida genera una discriminación y, por tanto, una restricción de capitales. Y ello, con independencia de que el Estado de residencia del causante, donde la sucesión se abre, conceda un crédito fiscal para compensar esa no deducibilidad⁸⁶. Además no puede ser causa de justificación, la existencia de una ventaja concedida unilateralmente por otro Estado, para eludir las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado, y en particular, las disposiciones sobre libre circulación de capitales, caso *Amurta* [STJCE de 8 de noviembre de 2007 (C-379-05, Rec. p. I-9569), apartado 78].

Con relación a esta jurisprudencia, la normativa española plantea tres problemas. Primero, la privación a los ciudadanos no residentes de los beneficios fiscales autonómicos; segundo, la no aplicación a los ciudadanos no residentes de las reducciones de los apartados 6 y 7 del artículo 20 de la Ley del Impuesto, adquisición de la empresa familiar o de bienes culturales; y, en tercer lugar, el distinto valor de una herencia atendiendo a la residencia del causante o donde estén situados sus bienes.

a) Exclusión a los herederos del causante no residente del disfrute de las reducciones autonómicas.

Cuando el causante sea un ciudadano «no residente» en España y con bienes situados en nuestro país, sea el heredero residente en España u otro Estado, serán aplicables las reducciones estatales de acuerdo con el artículo 20.4 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tanto personales como objetivas. Desde el punto de vista constitucional, no existiría discriminación, ya que los

⁸⁶ Ya que en materia del Impuesto sobre Sucesiones, no puede privarse a un nacional de invocar las disposiciones del Tratado por sacar provecho de las ventajas fiscales ofrecidas legalmente por las normas en vigor en un Estado miembro distinto de aquél en el que reside, apartado 71 de la sentencia del caso *Barbier*.

herederos (residentes en España o no residentes) tendrán derecho a las mismas reducciones, las previstas en la normativa estatal; salvo la derivada de que las reducciones autonómicas no son aplicables a los ciudadanos no residentes, cuyas magnitudes son superiores a las estatales.

Desde el punto de vista comunitario, podría apuntarse que el artículo 20.4 establecería un reparto del poder tributario entre los Estados en base al punto de conexión, en este caso, la residencia del causante. Sin embargo la Ley 29/1987 no establece el reparto de dicho poder en base a este punto de conexión, sino en función de la residencia del heredero y la situación de los bienes. Además, debería añadirse desde ese mismo prisma que los herederos del causante no residente son tratados de manera diferente a los del fallecido residente en una Comunidad. Sin embargo y a pesar de esta diferencia de trato, de acuerdo con la jurisprudencia indicada, *no existirá restricción de capitales*, ya que el valor de los bienes que integran la herencia no varía por la residencia del causante, *ni la medida puede disuadirle de hacer inversiones en España*⁸⁷, como exige el TJCE, asunto *Val Hilten-van der Heijen*, apartado 46. Ya que si bien, el artículo 20.4 de la LISD establece que cuando el causante es un no residente en España, sus herederos no pueden acceder a las reducciones autonómicas sino que deben conformarse con las estatales, mientras que los herederos de un causante residente en una Comunidad⁸⁸ pueden disfrutar de las reducciones autonómicas, estando ambas categorías de contribuyentes en una situación objetivamente comparable; sin embargo, no varía el valor de los bienes que integran el caudal hereditario en función de la residencia del causante. Aunque no cabe duda de que la aplicación de una reducción, que fácilmente puede llegar a la exención, también influya decisivamente en el valor de una herencia. No obstante, el Tribunal no se ha planteado el derecho de los «herederos no residentes» a disfrutar de los beneficios fiscales (mínimos exentos) en este impuesto, así en el apartado 55 del asunto *Jäger*, no entra a valorar una posible exoneración personal en Alemania de un residente en Francia.

Esta postura difiere de la jurisprudencia reciente del TJCE en materia de reducciones por la situación personal o familiar del sujeto pasivo en la *imposición directa*. Así, dicho Tribunal ha señalado que, si bien la residencia constituye un factor de conexión en el que se basan los sistemas fiscales para el reparto de la potestad tributaria, como en el caso *Gerritse* [STJCE, de 12 de junio de 2003 (C-234/01, Rec. p. I-5933), apartado 45]; y las situaciones de los ciudadanos residentes y no residentes en un Estado miembro no son comparables, por lo general, ya que presentan diferencias objetivas tanto desde el punto de vista de la fuente de rendimientos como de la capacidad contributiva personal o de la consideración de la situación personal o familiar. De manera que el Estado de residencia, al gravar la renta mundial del sujeto, puede tener en cuenta la situación económica real y aplicar las deducciones correspondientes, lo cual no constituiría en general una discriminación a los ciudadanos no residentes. Sin embargo, la no aplicación a un no residente de una ventaja fiscal, podría considerarse como una discriminación entre esos dos grupos de contribuyentes, contraria al Tratado, si no existe una situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato. *Vid.* el caso *Talotta* [STJCE de 22 de marzo de 2007 (C-383/05, Rec. p. I-2555)].

En ese sentido, si en un primer momento en relación con la imposición directa, el ciudadano no residente al ser gravado exclusivamente por las rentas obtenidas en el Estado de la fuente, se admitía que no tendría derecho a ninguna deducción personal o directamente vinculada a la capacidad econó-

⁸⁷ El valor de las inversiones en España no varía por la residencia del causante.

⁸⁸ Residente durante más de 5 años.

mica, ya que éstas habrán de ser tenidas en cuenta por el Estado de residencia; sin embargo, el TJCE a raíz del caso *Schumacker* [STJCE 14 de febrero de 1995 (C-279/93, Rec. p. I-225)], donde un ciudadano no residente obtenía la mayor parte de sus rentas en el Estado de la fuente y ninguno de los Estados contemplaba la situación tributaria del sujeto a efectos de gravarle por su capacidad económica, el Tribunal consideró que debía dársele el mismo trato que a los residentes⁸⁹, es decir, a las deducciones correspondientes. Y, además, aunque no se llegue a esa mayoría, asunto *Florian W. Wallentin* [STJCE de 1 de julio de 2004 (C-169/03, Rec. p. I-6443)], la consecuencia es que, de otro modo, el contribuyente pierde el derecho a las mismas en el Estado de residencia⁹⁰.

De manera que cuando el «causante no residente» tenga *la mayoría de los bienes situados en España*⁹¹, la situación de sus herederos, residentes y no residentes en España, sería objetivamente comparables; y de hecho tienen derecho a las mismas reducciones, las estatales, previstas en el artículo 20.2 de la Ley 29/1987, por lo que no puede hablarse de discriminación, con independencia de si los herederos son llamados a la herencia por obligación personal o real. Sin embargo, cabe la duda de si los herederos (residentes y no residentes) deberían tener derecho a las reducciones autonómicas, aunque el causante sea un no residente o residente en territorio común.

La respuesta debe ser afirmativa, en primer lugar, porque la Ley 21/2001 ha efectuado el reparto interno del rendimiento interno del impuesto, en función de la residencia del causante, pero este reparto no puede infringir la *primacía* del Derecho comunitario. En este sentido, la Ley del Impuesto ha establecido el reparto de la potestad tributaria del Estado español desechando como punto de conexión la residencia del causante, de manera que no puede haber discriminación por tal circunstancia. En segundo lugar, porque cuando la situación de los herederos del causante residente en una Comunidad y los del causante que no cumpla tal condición (residentes en España o en otro Estado) sean comparables, éstos deberían disfrutar de los mínimos exentos autonómicos, para evitar un trato discriminatorio y sin causa justificada. En concreto, los herederos no residentes deben tener derecho a los mismos mínimos autonómicos que los residentes, con independencia de la residencia del causante. De forma que los herederos no residentes deberían ser objeto de igual tratamiento respecto de aquellos que disfrutaban de determinados beneficios, siempre que se encuentren en la misma situación, es decir, cuando la mayoría de los bienes estén situados en una Comunidad (con independencia de la residencia del causante⁹²), en este sentido los asuntos *Eckelkamp y otros*, apartado 63, y *Arens-Sikken*, apartado 57; por lo que debería reconocérseles en el futuro el derecho a disfrutar de las reducciones

⁸⁹ GARCÍA PRATS, F.A.: «*Asscher*; o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 94, págs. 227 y ss.

⁹⁰ Para el Tribunal, las deducciones personales, en particular aquéllas que eximan un mínimo vital, o exención en bloque, deben aplicarse igualmente a los ciudadanos no residentes que obtengan la mayor parte de sus rentas en el Estado de la fuente, aunque llegue a ese porcentaje, si la consecuencia es que, de otro modo, el contribuyente pierde el derecho a las mismas; lo que obliga que deberá tenerse en cuenta el total de la renta obtenida por el sujeto no residente, para evitar que éste sea sometido a una tributación más onerosa que los residentes. De manera que el Estado de la fuente debe reconocer las deducciones, cuando el Estado de residencia no puede hacerlo (como por ejemplo, porque no se percibe renta suficiente para absorberlas), ya que es incompatible con el Tratado que ninguno de los dos tenga en cuenta las circunstancias personales. Lo que nos lleva a preguntarnos por la diferencia entre las deducciones ligadas al ingreso y las deducciones personales.

⁹¹ Si estuvieran todos los bienes en España no habría posibilidad de restricción de capitales.

⁹² A diferencia de la solución adoptada desde el punto de vista constitucional (derecho a las reducciones autonómicas cuando la totalidad de los bienes se encuentren en una Comunidad).

autonómicas al igual que en Derecho foral⁹³ (aunque sean llamados a la herencia de distinta forma, por obligación personal o real⁹⁴), en concordancia con la jurisprudencia comunitaria sobre la imposición directa. E igualmente, si el Estado de residencia no se las reconoce, asunto *Florian W. Wallentin*, antes citado.

Por otra parte, al haberse reconocido ese derecho en las Comunidades forales, y dado el reconocimiento por el TJCE de la autonomía tributaria de los entes subcentrales⁹⁵, asuntos *Portugal/Comisión* [STJCE de 6 de septiembre de 2006 (C-88/03, Rec. p. I-7115)] y *sobre las Ayudas Fiscales de los Territorios Históricos de la Comunidad vasca* [STJCE de 11 de septiembre de 2008 (asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06 Rec. p. I-0000)], debería llegarse a idéntica conclusión.

Finalmente, cuando el causante no residente tenga la *mayoría de los bienes en el extranjero*, los herederos del causante residente y los herederos del causante no residente, pueden no encontrarse en la misma situación, sino que depende de cómo son llamados a contribuir. Si son residentes en el país donde se abre la sucesión serán gravados por la totalidad de la herencia al igual que los residentes en España. Si estos contribuyentes no son residentes en nuestro país, solamente tributarán por los bienes aquí situados, que serán una minoría, por lo que la situación no será comparable con los ciudadanos residentes, salvo que no se les reconozcan las reducciones en el país de su residencia o en el Estado de la residencia del causante donde se abre la sucesión.

b) Privación a los sujetos pasivos no residentes de los beneficios fiscales autonómicos cuando el causante resida en una Comunidad Autónoma.

De acuerdo con el artículo 20.4 de la Ley 29/1987, cuando los herederos sean no residentes en España, serán aplicables las reducciones estatales, no pudiendo los beneficiarios disfrutar de ninguna reducción autonómica, aunque el causante resida en una Comunidad. Esta exclusión de los beneficios fiscales autonómicos por el único criterio de la residencia del sujeto pasivo, podría contravenir la normativa comunitaria sobre circulación de capitales. Deberíamos preguntarnos, por tanto, si en el caso del heredero no residente en España que no puede disfrutar de los beneficios fiscales autonómicos cuando el causante hubiera residido en una Comunidad, se infringe la normativa comunitaria⁹⁶.

Sin embargo en este caso no existe, en principio, *restricción de capitales*. En primer lugar, porque si todos los bienes están situados en España, no existiría tal restricción porque faltaría el elemento transfronterizo, que no todos los bienes estén situados en el mismo país, como ha señalado el TJCE en los

⁹³ Cuando todos los bienes de un causante no residente están en territorio vasco o navarro.

⁹⁴ No obstante, cuando el sujeto pasivo es residente en España se le grava por la herencia mundial y al no residente por los bienes en España.

⁹⁵ RUIZ DE ALMENDRAL, V.: «¿Vuelta a la casilla de salida? El concierto económico vasco a la luz del ordenamiento comunitario», *Revista Española de Derecho Europeo*, n.º 28/2008, págs. 499-535.

⁹⁶ Si el causante no hubiera residido en una Comunidad o hubiera residido en el extranjero, el ciudadano residente tendría derecho a las reducciones estatales como he señalado al igual que el no residente, sin que haya diferencia de trato en este sentido.

casos *Van Hilten-van der Heijden*, apartado 44, y *Jäger*, apartado 31. En segundo lugar, para que haya restricción de capitales debe haber una disminución del valor de un bien que conforma una herencia de un residente de un Estado miembro (que somete a gravamen unos bienes) distinto de aquel en que se encuentran situados dichos bienes (asunto *Eckelkamp y otros*, apartado 43). Situación que no ocurre en este caso, ya que si los bienes están situados en el país donde es residente el causante (España), el mismo que los somete a gravamen, no puede haber tal restricción de capitales por el hecho de privar al no residente de los beneficios fiscales autonómicos. Para que haya tal restricción de capitales debería gravarse un bien en el extranjero adquirido por un heredero no residente, pero esta adquisición no está sujeta en España, de acuerdo con el artículo 7 de la Ley del Impuesto, por lo que no puede haber tal restricción de ninguna forma⁹⁷. Ni tampoco se disuade la compra de bienes en el extranjero por el causante, ya que éstos van a generar el derecho a reducción si el sujeto pasivo es residente en España (no sujetos en caso contrario). No obstante podría alegarse que existe una diferencia de trato entre contribuyentes (herederos residentes y no residentes), cuando se encuentran en una misma situación objetiva, que la mayoría de los bienes se encuentren en territorio nacional. Por lo que en un futuro desarrollo de la jurisprudencia comunitaria, será necesario reconocer a los ciudadanos no residentes de los beneficios fiscales autonómicos, cuando se encuentren en una situación comparable a los residentes.

c) La inaplicación a los ciudadanos no residentes de las reducciones establecidas en los apartados 6 y 7 del artículo 20 de la Ley 29/1987 y en la normativa autonómica por actos ínter vivos.

Si el beneficiario de una donación es un no residente en España, de conformidad con el artículo 20.4 de la Ley 29/1987, éste no puede acceder a las reducciones por la transmisión de la empresa familiar o de bienes culturales, previstas en el citado artículo 20 de la misma ley, apartados 6 y 7, y en la normativa autonómica. En este caso no existiría una restricción de capitales, ni afectaría a la libertad de establecimiento del donante, en principio, ya que de acuerdo con la jurisprudencia derivada de la sentencia del asunto *Barbier*, antes citada, el valor de los bienes no depende de la residencia del donante o de donde estén situados, ya que las reducciones no se aplican por dicha circunstancia sino por la residencia del beneficiario en territorio nacional o en una Comunidad. Ni por idéntico motivo, se disuade la compra de bienes en España de un donante no residente o en un tercer Estado del que resida en España.

Sin embargo, existen cuatro casos de posible infracción clara de la legislación comunitaria en la *normativa estatal*, que también se ha trasladado a la *autonómica*. Primeramente, porque si el donante (al igual que el causante) es residente en España, podrá acceder su donación (o herencia) a la reducción por la transmisión de la empresa familiar individual al obtener rendimientos sujetos al Impuesto sobre la Renta, circunstancia que no cabe para el no residente, de acuerdo con el citado artículo 20 en relación con la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio⁹⁸; ya que ésta exige al empresario que los rendimientos

⁹⁷ Ni se disuade a un no residente de comprar bienes en nuestro país.

⁹⁸ Ley 19/1991, de 6 de junio (LIP) exige que sea la principal fuente de renta del empresario. A estos efectos, se entenderá por principal fuente de renta aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de acuerdo con el artículo 3.1, párrafo segundo del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

sean su principal fuente de renta, que será aquélla en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cualidad que sólo puede cumplir el donante (causante) residente en España; lo cual infringe su libertad de establecimiento al no asegurar esta normativa el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida al ciudadano no residente que ejerce su actividad en nuestro país, asunto *Geurts Vogten*, apartado 15. *Vid.* asimismo el caso *Baars* [STJCE de 13 de abril de 2000 (C-251/98, Rec. p. I-2787), apartados 28 y 29].

En segundo lugar, existirá restricción de capitales, cuando de conformidad con el artículo 20.7 de la Ley 29/1987, al igual que las transmisiones mortis causa, se restringe la reducción por la transmisión de bienes culturales a los *situados en España*, derivada de la remisión que hace dicha ley, sobre los bienes susceptibles de aplicar el beneficio fiscal a la Ley sobre el Patrimonio Histórico Español⁹⁹; de forma que la carga tributaria que soportan los bienes situados en nuestro país es menor que la de los situados en el extranjero (diferencia de trato que ha sido asumida también por la normativa autonómica), de manera que se disuade la compra de bienes en el exterior. En este sentido, el TJCE en el asunto *Jäger*, apartados 31 y 32, ha señalado claramente la existencia de una restricción de capitales por sujetar los bienes situados en otro Estado miembro a un impuesto superior al que se devengaría si los bienes estuvieran situados exclusivamente en el territorio del Estado que les somete a gravamen, así como las medidas que disuadan a los residentes de comprar bienes en otros Estados.

En tercer lugar, respecto a la transmisión de participaciones en entidades del donante (al igual que el causante), el artículo 4.8.dos c) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio exige para la aplicación de exención (requisito para la posible reducción en su transmisión gratuita), que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, se entiende, sometidos al Impuesto sobre la Renta en España; por lo que el donante (causante) no residente tampoco en este caso, puede cumplir las condiciones para que sus herederos puedan aplicar la reducción fiscal en su adquisición, a diferencia del residente en España, con lo que se obstaculiza su acogida en nuestro país de nuevo. Además, esta sujeción al Impuesto sobre la Renta en España del causante o donante residente, determina que las entidades con sede en España puedan con mayor facilidad cumplir los requisitos para poder generar el beneficio fiscal, lo que constituiría una discriminación indirecta frente a las sociedades no establecidas, basada en el lugar donde ejercen su actividad (*vid.* en este sentido el caso *Geurts Vogten*, apartado 21). Cuando las normas de igualdad de trato prohíben las discriminaciones patentes por razón de la nacionalidad, o el domicilio social por lo que se refiere a las sociedades, además también cualquier forma encubierta de discriminación que, aplicando otros criterios de distinción, produzca, de hecho, el mismo resultado, de acuerdo con el contenido de la sentencia del caso *Commerzbank* [STJCE de 13 de julio de 1993 (C-330/91, Rec. p. I-4017), apartado 14].

Y, en cuarto lugar, en el supuesto de las adquisiciones *inter vivos* de la empresa familiar, el donatario debe mantener las condiciones de la exención durante un plazo de 10 años, es decir, tener su residencia en nuestro país por dicho plazo para estar sus rendimientos sometidos al Impuesto sobre la Renta, lo que infringiría la libertad de establecimiento comunitaria, al formalizarse un «impuesto de salida», así como la *libre circulación* de los ciudadanos de la Unión.

⁹⁹ Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

Además, como hemos señalado anteriormente, si en una primera etapa a partir del asunto *Barbier*, el TJCE hacía abstracción de la figura del heredero, de acuerdo con la citada jurisprudencia reciente, asuntos antes citados, *Jäger*, apartado 44, *Eckelkamp y otros*, apartado 46, y *Arens-Sikken*, apartado 57, el Tribunal es más explícito y procede a comparar la situación de los herederos de los causantes residentes con la de los herederos de los causantes no residentes. Entonces, ¿por qué no comparar su situación en el supuesto de donaciones, según si los sujetos pasivos (los donatarios) si son o no residentes?, ¿no existirá aquí otra restricción de capital o de la libertad de establecimiento?

En este hecho imponible, no se tiene en cuenta la residencia donante, sino que la situación a comparar es la de los dos grupos de ciudadanos, según si son o no residentes en España. En el caso de una donación de un inmueble (bien cultural) en España a favor de un no residente, no puede alegarse que únicamente el Estado miembro de residencia del donatario puede tener en cuenta, a la hora del cálculo del Impuesto sobre Donaciones, la totalidad de los elementos que integran una donación, integrados por activos y pasivos, bienes muebles e inmuebles, a que hace referencia el apartado 47 del caso *Eckelkamp y otros*, para determinar la auténtica capacidad económica, ya que ésta es igual para residentes y no residentes. Ni tampoco se tienen en cuenta para dicha determinación las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo en la normativa estatal, por lo que cabría señalar que los contribuyentes residentes y no residentes se encuentran en la misma situación objetiva.

No obstante, para que haya *restricción a la libre circulación de capitales* es necesario que el valor del bien varíe en función de donde esté situado o por la residencia del donante (circunstancias que no se tienen en cuenta por esta medida fiscal), así como en el supuesto de que se *disuada* la inversión de un no residente en nuestro país. Si entre las consideraciones fiscales que pueden ser tenidas en cuenta por el futuro donante se encuentran las derivadas del distinto trato otorgado por la legislación española en el caso de la adquisición de un bien (cultural u otro bonificado) para ser transmitido con posterioridad a un donatario no residente, de manera que se disuada una inversión, existiría tal restricción de capitales¹⁰⁰. Existe de hecho una diferencia de trato entre los ciudadanos residentes y no residentes, pero para que haya restricción de capitales o de establecimiento debe esta diferencia disuadir la inversión o el establecimiento en España de un donante no residente y que se consideren infringidos los citados artículos 56 y 43 del TCE. E igualmente aplicable respecto a las reducciones objetivas *autonómicas* por idénticas razones.

d) Restricción de capitales por la discriminación a los beneficiarios por la situación de los bienes.

En la normativa autonómica frecuentemente se limita el ámbito de aplicación de un beneficio fiscal a los bienes situados en el territorio nacional o en el de la propia Comunidad. Por ejemplo, que la vivienda del causante, o la explotación agrícola, forestal o ganadera que se adquiere por herencia se encuentre en dicho ámbito territorial. Ya he señalado que estos condicionamientos suponen una restricción a los movimientos de capitales, cuando no la de establecimiento (al discriminar los bienes situados en el extranjero), ya que pueden disuadir al ciudadano residente en España de adquirir bienes en otros Estados (*vid.* en este sentido, asuntos *Eckelkamp y otros*, apartado 43, *Van Hilten-van der*

¹⁰⁰ Existe restricción de capitales, apartado 39 del asunto *Persche*, por la no deducibilidad de las donaciones realizadas por un alemán a un organismo de utilidad pública situado en Portugal, ya que dicha circunstancia afecta a la disposición de los contribuyentes alemanes a efectuar donaciones en su favor.

Heijden, apartado 44, y *Jäger*, apartado 30). Los Estados son libres de definir qué intereses de la colectividad quieren promover, apartado 48 caso *Persche*, pero tienen al mismo tiempo la obligación de dar el mismo trato fiscal en aquellos casos en que se fomenten unos intereses colectivos idénticos en otro Estado miembro, es decir, con independencia del lugar de establecimiento del organismo beneficiado o de donde estén situados los bienes donados. *Vid. Centro de Musicología Walter Stauffer* [STJCE de 14 de septiembre de 2006 (C-386/04, Rec. p. I-8203), apartado 40], y *Schwarz y Goodjes-Schwarz* [STJCE de 11 de septiembre de 2007 (C-76/05, Rec. p. I-6849), apartado 81].

Por otra parte, desde la entrada en vigor del Tratado de la Unión Europea, el 1 de enero de 1993, se produce una desvinculación entre las libertades y el desarrollo de actividades económicas¹⁰¹; de manera que la noción de ciudadanía comunitaria y su consiguiente protección (arts. 17-22 TCE) han tenido una influencia importante en la jurisprudencia del TJCE, cuando no se ejerce una libertad fundamental, como por ejemplo un traslado que no obedezca a la realización de una actividad económica, asunto *Schwarz y Goodjes-Schwarz*, antes citado.

Por tanto además, al condicionarse un beneficio fiscal a que el dinero donado esté dirigido a la compra de la vivienda habitual en España, o a la constitución de una empresa en nuestro país, o a la compra de una explotación agrícola o forestal en territorio nacional, se infringe la *libre circulación de las personas*, como quedó reflejado en el asunto *Comisión/Portugal* [STJCE de 26 de octubre de 2006 (C-345/05, Rec. p. I-0000), apartado 25¹⁰²], o su *libre establecimiento*, asuntos *Geurts Vogten*¹⁰³, apartado 27, y *Laboratoires Fournier* [STJCE de 10 de marzo de 2005 (C-39/04, Rec. p. I-2057), apartado 23], al disuadir de su establecimiento en un tercer Estado, como ahora estudiaremos detenidamente. El TJCE ha señalado explícitamente en el asunto *Barbier*, apartado 75, que «los efectos de una normativa fiscal en materia de sucesiones están asimismo entre las consideraciones que un nacional de un Estado miembro puede válidamente tener en cuenta a la hora de decidir ejercer o no la libertad de circulación establecida por el Tratado». Además es necesario exponer la normativa autonómica y su compatibilidad con la libertad comunitaria de establecimiento, antes comparada con nuestro texto constitucional.

a) Ejercicio de una actividad económica en la propia Comunidad y su mantenimiento en la misma durante un plazo después de la transmisión.

Aquellas Comunidades que condicionan la aplicación de la reducción a que la empresa individual ejerza la actividad en su territorio¹⁰⁴ infringen la *libertad de establecimiento* del causante, ya que

¹⁰¹ GARCÍA PRATS, F.A.: «*Asscher*; o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*,..., cit, págs. 222 y 223.

¹⁰² Sentencia de 26 de octubre de 2006 (C-345/05), respecto de la obligación de la adquisición de un inmueble en Portugal para tener derecho a la exención por reinversión en vivienda.

¹⁰³ En la que en una sucesión donde la Región flamenca supeditaba la aplicación de la exención del Impuesto sobre Sucesiones prevista para las empresas familiares, el empleo de un determinado número de trabajadores en dicha región, de manera que existe un trato diferente según se emplee a los trabajadores en ese Estado o en otro Estado miembro. El Tribunal señala en dicha sentencia la prohibición de la discriminación directa o indirecta, por lo que el supuesto analizado realiza una distinción según la empresa está (que puede cumplir más fácilmente el requisito) o no establecida. Señala que constituye una discriminación indirecta del derecho de establecimiento del causante. Sin que sirva como argumento de justificación el objetivo de supervivencia de la pequeña y mediana empresa, ya que dicho objetivo puede ser conseguido con la contratación en otro Estado miembro.

¹⁰⁴ Asturias, Canarias, Extremadura, La Rioja y Murcia.

las consideraciones fiscales pueden ser tenidas en cuenta por éste a la hora de su ejercicio en otro Estado miembro. De manera que se infringiría el artículo 43 del TCE, al disuadir al causante de su establecimiento, una restricción de salida por tanto prohibida por el Derecho comunitario. Medida, además, no justificada con el objetivo pretendido, ya que la supervivencia de la pequeña y mediana empresa, se puede realizar ejerciendo la actividad en una Comunidad u otro Estado miembro, como señaló el TJCE en el caso *Geurts Vogten*, apartado 27. Igual consideración hay que realizar respecto a las Comunidades ¹⁰⁵ que exigen para disfrutar de la reducción por adquisición de participaciones en entidades, que éstas ejerzan su actividad en su territorio, lo cual infringe la libertad de establecimiento del causante de acuerdo con el contenido de la sentencia anterior; ya que la medida fiscal no puede discriminar según donde una entidad realice la actividad, en donde se contraten los trabajadores, apartado 19 del citado asunto *Geurts Vogten*, o el lugar de su sede. Desde el punto de vista comunitario, en este sentido, la libertad de establecimiento ampara a un nacional del Estado miembro de que se trate, que tiene una participación tal en el capital de una sociedad establecida en otro Estado miembro que le confiere una influencia real en las decisiones de dicha sociedad y le permite determinar las actividades de ésta. *Vid.* el asunto *Comisión/Alemania* [STJCE de 23 de octubre de 2007 (C-112/05, Rec. p. I-8995), apartado 13 ¹⁰⁶]. Por otra parte algunas Comunidades ¹⁰⁷, como hemos visto anteriormente, condicionan el beneficio fiscal al mantenimiento de la actividad económica durante un determinado plazo en su territorio. Dicha medida constituye una infracción de la libertad de establecimiento, *una restricción de salida*, que puede ser tenida en cuenta por el causante a la hora de realizar sus inversiones y disuadir a éste del ejercicio de una actividad económica en un tercer Estado, como recogió el TJCE en el caso *Geurts Vogten*, apartado 14. Si lo que se pretende es la supervivencia de la empresa, ésta puede realizarse igualmente ejerciendo una actividad en otro país comunitario, apartado 27 del mismo asunto ¹⁰⁸, incluso después de la transmisión. La libertad de establecimiento para el TJCE, no sólo comprende que los nacionales de un Estado miembro puedan establecerse en otro Estado miembro, con el propósito de asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, sino que se opone, asimismo, a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales, como veremos a continuación. *Vid.* en este sentido, asuntos *Geurts Vogten*, apartado 15, y *Baars*, apartados 28 y 29.

b) Que el domicilio fiscal de la empresa individual o el domicilio social y/o fiscal se encuentre en la propia Comunidad en el momento de la transmisión lucrativa.

Aquellas Comunidades ¹⁰⁹ que limitan la aplicación de los beneficios fiscales por la transmisión de «una empresa individual» a que ésta tenga su *domicilio fiscal* en su territorio, infringen la libertad de establecimiento del causante (donante), ya que constituye una medida que disuade de su establecimiento en un tercer Estado, mediante la creación de nuevas empresas o establecimientos.

¹⁰⁵ Aragón y Canarias.

¹⁰⁶ *Vid.* en particular, las Sentencias de 13 de abril de 2000, *Baars*, C-251/98, Rec. p. I-2787, apartado 22; de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rec. p. I-7995, apartado 31, y de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rec. p. I-0000, apartado 27.

¹⁰⁷ Canarias y Galicia para empresas individuales y entidades, Aragón para este último caso.

¹⁰⁸ Sentencia de 25 de octubre de 2007, *Geurts Vogten* C-464/05.

¹⁰⁹ La Rioja, Murcia y Canarias (dirección y control).

Además, dicha discriminación no está justificada por razones de interés general o por el cumplimiento de un objetivo comunitario, ya que la supervivencia de la pequeña y mediana empresa no depende de donde se realice la actividad, de donde se contraten trabajadores, como señaló el TJCE en el caso *Geurts Vogten*, apartado 27; en definitiva, de donde radique su domicilio fiscal. Además, el domicilio fiscal de las empresas individuales está muy relacionado con la residencia del titular, por lo que una medida de este tipo afecta a su libre circulación; en definitiva debe concluirse que este requisito adicional infringe claramente la libertad de establecimiento y la libre circulación del empresario residente. *Vid.* en este sentido, los casos *Barbier*, apartado 75, y *Geurts Vogten*, apartado 17.

Idéntico requisito se exige a las sociedades en varias Comunidades ¹¹⁰, que el *domicilio fiscal y/o social de la entidad* se encuentre dentro de la Comunidad para que la transmisión de sus participaciones goce del beneficio fiscal; esta diferencia de trato del causante según la sede de la sociedad afecta a su libertad de establecimiento, cuando su titular posee una influencia efectiva en las decisiones de una sociedad no residente y le permite determinar sus actividades, como señaló el TJCE en el caso *Geurts Vogten*, apartados 13 y 14. *Vid.* asimismo el asunto *N* [STJCE de 7 de septiembre de 2006 (C-470/04, Rec. p. I-7409), apartado 28].

Esta medida realmente establece una diferencia de trato entre el causante residente, y tras su fallecimiento a los herederos, titular de participaciones de una entidad residente, respecto a otro causante que sea titular de participaciones en una entidad no residente; una diferencia de trato entre sujetos pasivos basada en el criterio del domicilio de las sociedades de las que son accionistas los sujetos pasivos, como quedó reflejado en el caso *Baars*, antes citado, apartados 30 y 31. Ya que el domicilio en el sentido del artículo 48 del TCE sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado, de acuerdo al asunto *Metallgesellschaft y otros* [STJCE de 8 de marzo de 2001 (C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727)].

Esta diferencia contraviene la libertad comunitaria de establecimiento, ya que las normas de igualdad de trato prohíben en esta materia, como es este supuesto, las discriminaciones patentes por razón de la nacionalidad, o en base a su domicilio social por lo que se refiere a las sociedades, cuyas participaciones se transmiten, doctrina establecida en *Commerzbank*, apartado 14, y confirmada en *Baxter y otros* [STJCE de 8 de julio de 1999 (C-254/97, Rec. p. I-4809), apartado 10].

Por otra parte, esta diferencia de trato no está justificada por el cumplimiento de un objetivo legítimo compatible con el Tratado ni por razones de interés general, asunto *Marks & Spencer*, apartado 35. En primer lugar, porque el objetivo de evitar que el gravamen que recae sobre las herencias y que pudiera poner en peligro la continuidad de las empresas familiares no puede restringirse a las empresas residentes, ya que las empresas que tienen el domicilio social en otro Estado miembro se encuentran en una situación comparable a la de las empresas establecidas en una Comunidad Autónoma, cuando además la supervivencia es aplicable a las entidades no residentes, como manifestó el TJCE en el caso *Geurts Vogten*, apartado 27; y, en idéntico sentido, *Jäger*, apartado 27. En segundo lugar, porque la posible necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales para asegurar la

¹¹⁰ Las Comunidades de Andalucía (domicilio social y fiscal), Aragón (dirección y control), Canarias (dirección y control), Castilla-La Mancha (domicilio fiscal), Extremadura, Galicia (centro de gestión de empresa o domicilio social), Murcia (domicilio fiscal y social), La Rioja (domicilio fiscal y social) y Murcia.

aplicación del beneficio fiscal no puede justificar la denegación absoluta de dicho beneficio a las entidades no residentes, ya que las Comunidades Autónomas podrían solicitar a los propios sujetos pasivos afectados para que justifiquen la aplicación de dichos beneficios mediante la aportación de las pruebas correspondientes, en este sentido *Geurts Vogten*, apartado 28 (como señalaré seguidamente). Finalmente, no puede aceptarse que la diferencia de trato sea la consecuencia del reparto de la potestad tributaria entre los Estados, porque de acuerdo a la sentencia del caso *Denkavit Internationaal* y *Denkavit Franceasunto* [STJCE de 14 de diciembre de 2006 (C-170/05, Rec. p. I-11949)], cuando se trata de un ciudadano residente que realiza inversión en una entidad no residente, existe un elemento transfronterizo que impide una discriminación por una medida fiscal del Estado de origen. *Vid.* en ese sentido el asunto *Jäger*, apartados 30 y 31.

c) Mantenimiento de domicilio social y fiscal en la propia Comunidad durante un plazo después de la transmisión.

Determinadas Comunidades condicionan el beneficio fiscal al mantenimiento del domicilio fiscal de la empresa o del domicilio fiscal y/o social de la entidad en la propia Comunidad durante un plazo después de la transmisión¹¹¹, por lo que su traslado a otro Estado, como señala RUIZ ALMENDRAL, determina un auténtico *impuesto de salida* que contravendría el derecho comunitario¹¹²; circunstancia, por otra parte, que podría tenerse en cuenta por el causante a la hora de ejercer su derecho de establecimiento. Ya que la libertad de establecimiento se opone, asimismo, a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado de uno de sus nacionales, en este caso las personas y entidades domiciliadas en una Comunidad, como queda reflejado en los casos *Geurts Vogten*, apartado 15; y *Baars*, apartados 28 y 29¹¹³.

De manera que se produce una diferencia de trato entre dos tipos de empresas que se encuentran en la misma situación objetiva, las empresas residentes y las empresas que han trasladado su domicilio a otro Estado miembro, y con ello a sus titulares, *Geurts Vogten*, apartado 19.

Por otra parte, esta diferencia no está justificada por el cumplimiento de un «objetivo comunitario», ya que la finalidad de la medida, evitar que el impuesto que recae sobre las herencias pueda poner en peligro la supervivencia de las empresas familiares puede realizarse, aunque la entidad ejerza su actividad (*Jäger*, apartado 51), contrate trabajadores (*Geurts Vogten*, apartado 27) o se establezca en otro Estado, como en este caso, con el cambio de su domicilio fiscal. En segundo lugar, porque no existe una causa de interés general que justifique esta diferencia de trato. Según reiterada jurisprudencia, las medidas nacionales que puedan restringir o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado pueden admitirse, siempre que persigan *un objetivo de interés general*, sean adecuadas para conseguir la consecución de éste y no vayan más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo que persiguen, doctrina reflejada en una abundante

¹¹¹ Andalucía, Aragón, Asturias, Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Extremadura, Galicia, Murcia y La Rioja.

¹¹² RUIZ ALMENDRAL, V.: «Entre la discriminación y armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del Derecho comunitario», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 307, octubre 2008, pág. 55.

¹¹³ Esta discriminación se suma a la anterior, es decir, que las entidades no residentes no pueden acceder al beneficio fiscal.

jurisprudencia, asuntos entre otros *Lasteyrie du Saillant* [STJCE de 11 de marzo de 2004 (C-9/02, Rec. p. I-2409), apartado 49] y, *N*, antes citado, apartado 40; como pueden ser la *coherencia del sistema fiscal* de que se trata, el *reparto de las potestades tributarias* entre los Estados miembros, el *temor a la evasión fiscal* y el *principio de territorialidad*, a que hacen referencia los casos *Marks & Spencer*, apartado 35, *Cadbury Schweppes* y *Cadbury Schweppes Overseas* [STJCE de 12 de septiembre de 2006 (C-196/04, Rec. p. I-7995), apartado 47], así como *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* [STJCE de 13 de marzo de 2007 (C-524/04, Rec. p. I-2107), apartado 64].

En este sentido, podría alegarse que con esta medida se trataría de evitar el abuso del derecho comunitario a través del simple cambio del domicilio fiscal en contra de las potestades tributarias de los Estados miembros¹¹⁴ o por la necesidad de establecer un control fiscal con posterioridad para el disfrute del beneficio tributario aplicado, ya que no estaría clara la naturaleza jurídica de esta medida dada la disparidad normativa entre las distintas Comunidades.

Sobre la primera causa de justificación se ha de señalar que el abuso del derecho es contrario al derecho comunitario, de manera que queda fuera de protección toda práctica de abuso de una libertad comunitaria¹¹⁵. Sin embargo, el ejercicio de una libertad como, en este caso, el establecimiento en otro Estado no puede considerarse como fraude¹¹⁶ con carácter general, en este sentido el asunto *Eurowings* [STJCE de 26 de octubre de 1999 (C-294/97), apartado 44]. Por ello el TJCE ha señalado que los Estados miembros pueden establecer *normas anti-abuso* y aplicarlas en el contexto comunitario, siempre que habiliten análisis sustantivo de la operación, así como que permitan al contribuyente contestarla. *Vid.* asuntos *X e Y* [STJCE de 21 de noviembre de 2002, (C-436/00, Rec. p. I-10829), apartado 51], *Elisa* [STJCE de 11 de octubre de 2007 (C-451/05, Rec. p. I-8251), apartado 98]. De manera que no se admiten las cláusulas generales que se aplican por el mero hecho de que un agente económico ejercite una libertad establecida en el Tratado, sin prueba en contrario¹¹⁷.

Aunque la medida autonómica podría tratar de evitar que las sociedades cambien de domicilio con el único objetivo de no cumplir con los requisitos a que está condicionado el beneficio fiscal, lo que pondría en peligro el equilibrio del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros y el derecho a ejercer sus competencias en su territorio; en este sentido la doctrina emitida en los casos *Rewe Zentralfinanz* [STJCE de 29 de marzo de 2007 (C-347/04, Rec. p. I-2647), apartado 42] y *Marks & Spencer*, antes citado, apartado 46. Sin embargo, no está justificada esta medida, ya que no puede decirse que exista tal abuso en el ejercicio de la libertad de establecimiento a través del traslado del domicilio fiscal por el mero hecho de que por dicho cambio no se pone en peligro la competencia tributaria de las propias Comunidades, como pudiera ser la creación de montajes pura-

¹¹⁴ CASCAREJO SÁNCHEZ, M.^a A.: *Las cláusulas anti-abuso en el ámbito de la recaudación*, IEF, Estudios Jurídicos, 2006, pág. 25.

¹¹⁵ SERRANO ANTÓN, F.; SOLER ROCH, M.T.: *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, págs. 169 y ss.

¹¹⁶ WEBER, D.: *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms. A Study of the Limitation under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*, La Haya: Kluwer Law, págs. 11 y ss.

¹¹⁷ RUIZ ALMENDRAL, V.: «Entre la discriminación y armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del derecho comunitario», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, ..., cit., pág. 37.

mente artificiales, carentes de realidad económica, con el fin de eludir el impuesto normalmente adecuado sobre las actividades desarrolladas en su territorio, lo que pondría en peligro el derecho de los Estados a ejercer su competencia fiscal (asuntos, antes citados, *Cadbury Schweppes* y *Cadbury Schweppes Overseas*, apartados 55 y 56; y *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, apartados 74 y 75). Por lo que debería calificarse la medida fiscal estudiada como el establecimiento de un mero control fiscal y no como una cláusula anti-abuso. Además, la medida no admite prueba en contrario, y aunque no está limitada a un traslado intracomunitario del domicilio, una presunción absoluta de fraude constituye un instrumento inadecuado y que va más allá de lo necesario, por lo que contravendría la libertad de establecimiento comunitaria, según la jurisprudencia reiterada del TJCE a que se ha hecho referencia.

Podría alegarse la necesidad de controles fiscales para justificar la diferencia de trato. Sin embargo, las medidas de control fiscal son admisibles de manera particularmente restrictiva¹¹⁸, pues su *proporcionalidad* se examina a la luz de los establecidos en la Directiva de Asistencia Mutua, Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977¹¹⁹, de ahí la importancia de conocer la naturaleza de la norma nacional, si es una norma de control o se trata de una medida anti-abuso. En este sentido, el TJCE considera que no se cumple tal proporcionalidad, asunto *Papillon* [STJCE de 27 de noviembre de 2008 (C-418/07, Rec. p. I-0000), apartado 78¹²⁰], cuando el objetivo del control fiscal que se pretende alcanzar a través de la norma nacional cuestionada puede ser obtenido igualmente por medios menos restrictivos, como por ejemplo uniendo el intercambio de información con la exigencia del deber de colaboración del contribuyente para que aporte pruebas, documentos o justificantes que acrediten la concurrencia de los presupuestos para disfrutar de la ventaja fiscal que se pretende aplicar¹²¹.

Esta conclusión es plenamente aplicable al caso que nos ocupa, porque aunque la Directiva 77/799/CEE del Consejo, antes citada, no se aplica al Impuesto sobre Sucesiones; sin embargo como señala el TJCE en el caso *Geurts Vogten*, apartado 28, sobre la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, «esta dificultad no puede justificar la denegación absoluta de las ventajas fiscales controvertidas, ya que las autoridades tributarias pueden solicitar a los propios sujetos pasivos afectados que presenten las pruebas que consideren necesarias para garantizar plenamente que dichas ventajas se conceden sólo...». De manera que ha de concluirse que la medida contraviene la libertad de establecimiento, ya que las Comunidades pueden solicitar de los contribuyentes la documentación que justifique el cumplimiento de los requisitos de los beneficios concedidos. *Vid.* asimismo *Elisa*, apartado 98; no siendo necesaria una verificación in situ (*Vid. Persche*, apartado 66).

¹¹⁸ CAAMAÑO ANIDO, M.A.; CALDERÓN CARRERO, J.M.: «La erosión de las medidas de control fiscal del estado de residencia: una reflexión al hilo de la jurisprudencia comunitaria en el caso ICI», *Quincena Fiscal*, n.º 18, 2002, pág. 30.

¹¹⁹ Directiva de Asistencia Mutua, Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94).

¹²⁰ RAVENTÓS CALVO, S.: «Papillón o Retorno a Marks & Spencer», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 310, enero 2009.

¹²¹ RUIZ ALMENDRAL, V.: «Entre la discriminación y armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del derecho comunitario», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF..., cit. pág. 37.

Por otra parte, el artículo 18 del TCE establece de manera general el derecho de todo ciudadano de la Unión a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, teniendo una expresión específica en los artículos 43 del TCE, por lo que respecta a la libertad de establecimiento, y 39 del TCE, por lo que respecta a la libre circulación de los trabajadores, como señaló el TJCE en el caso *Comisión/Portugal*, apartado 13 (reversión de la vivienda en Portugal), y en el mismo sentido *Comisión/Suecia* [STJCE de 18 de enero de 2007 (C-104/06, Rec. p. I-671), apartado 15], al condicionar la tributación diferida a la inversión en territorio sueco. Del conjunto de dichas disposiciones del Tratado CE relativas a la libre circulación de las personas, se desprende que dichas normas tienen por objeto facilitar a los nacionales comunitarios el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en todo el territorio de la Comunidad y se oponen a las medidas que pudieran colocar a estos nacionales en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro¹²². De manera que las disposiciones que impidan o *disuadan* a un nacional de un Estado miembro de abandonar su Estado de origen para ejercer su derecho a la libre circulación suponen, por consiguiente, obstáculos a dicha libertad¹²³.

VI. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE FUTURO

Primera: El desinterés del Estado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ha determinado que este impuesto esté siendo eliminado de facto por las Comunidades Autónomas, cuando constituye un instrumento importante para la tributación de la riqueza personal. *Segunda:* Gran parte de los argumentos en contra del mantenimiento del impuesto han perdido su vigencia, sin que esté justificada la pretensión a favor de la supresión del tributo. Precisamente, la diversidad normativa entre Comunidades, amparada en su autonomía tributaria, no infringe el principio de igualdad tributaria. *Tercera:* No obstante, los principios de organización territorial del Estado (unidad, solidaridad e igualdad de los ciudadanos en todo el territorio nacional) han quedado seriamente comprometidos por la disparidad normativa y la competencia desleal entre Comunidades. *Cuarta:* La coordinación de la Hacienda del Estado con la de las Comunidades Autónomas, prevista en el artículo 156 de la CE, exige el establecimiento de unos límites claros y precisos a las competencias normativas cedidas por el Estado sobre el impuesto, de manera que se garanticen una igualdad básica en el cumplimiento del deber de contribuir de los ciudadanos en todo el territorio nacional, se evite la fragmentación del mercado nacional y la competencia entre Comunidades, que atenta contra el principio de solidaridad. *Quinta:* Las limitaciones establecidas por las Comunidades Autónomas para el disfrute de los beneficios fiscales a la transmisión de la empresa familiar contravienen la CE, al limitar el derecho a la libre circulación y establecimiento de las personas, así como al constituir obstáculos para el acceso al mercado. Estas medidas también infringen las libertades comunitarias de circulación y establecimiento. *Sexta:* La reducción a la transmisión de la empresa familiar debe modificarse en concordación con las recomendaciones comunitarias a la hora de facilitar la supervivencia de la pequeña y mediana empre-

¹²² Véase la Sentencia de 15 de septiembre de 2005, *Comisión/Dinamarca*, C-464/02, Rec. p. I-7929, apartado 34, y la jurisprudencia allí citada.

¹²³ Sentencias de 13 de noviembre de 2003, *Schilling y Fleck-Schilling*, C-209/01, Rec. p. I-13389, apartado 25, y *Comisión/Dinamarca*, antes citada, apartado 35.

sa. *Séptima*: Las reducciones de los apartados 6 y 7 del artículo 20 de la Ley del Impuesto, así como las autonómicas por actos *inter vivos*, deben adaptarse a fin de permitir el acceso de los ciudadanos no residentes a dichas reducciones en concordancia con el principio constitucional de igualdad tributaria y las libertades de establecimiento (constitucional y comunitaria) y de circulación de personas y capitales, abriéndose además la posibilidad de aplicación cuando el donante (causante en las sucesiones) resida en un tercer Estado. *Octava*: La negación a los ciudadanos no residentes de los beneficios autonómicos cuando el causante sea residente en una Comunidad no infringe la libre circulación de capitales. *Novena*: Debería estudiarse la modificación del apartado 4 del artículo 20 de la Ley del Impuesto, para evitar que el valor de una herencia varíe en función de la residencia del causante, lo cual afectaría a la libre circulación de capitales, ya que cuando el causante es un no residente no se aplica la legislación autonómica. *Décima*: No puede restringirse un beneficio fiscal a los bienes situados en territorio nacional, lo cual infringe la libre circulación de capitales en función de dicha situación, así como la libre circulación y establecimiento de los ciudadanos comunitarios. *Undécima*: Asimismo debería posibilitarse el acceso a los beneficios fiscales autonómicos al ciudadano no residente, cuando todos los bienes en España del causante no residente estén situados en una Comunidad; así como, cuando el causante es residente en una Comunidad y la mayoría de los bienes se encuentran en territorio nacional, al igual que en Derecho foral. En estos casos, los sujetos pasivos residentes y no residentes se encontrarían en una situación equivalente, objetivamente considerada.

Bibliografía

- ALONSO GONZÁLEZ, L.M. [2001]: *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid.
- [2008]: *El futuro de la fiscalidad: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Empresa Familiar.
- BARBERÁN LAHUERTA, M.A. [2003]: «El presente y futuro del Impuesto de Sucesiones y Donaciones», *Cuadernos de Información Económica*, n.º 173.
- BARTLETT, B. [1997]: *The End of State Tax?*, Special Report, Tax Notes.
- CAAMAÑO ANIDO, M.A.; CALDERÓN CARRERO, J.M. [2002]: «La erosión de las medidas de control fiscal del estado de residencia: una reflexión al hilo de la jurisprudencia comunitaria en el caso ICI», *Quincena Fiscal*, n.º 18.
- CALDERÓN CARRERO, J.M. [2006]: *La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI*, IEF, doc n.º 20.
- CALVO ORTEGA, R. [2003]: «Tributos cedidos: concepto, evolución y problemas actuales», *Revista de Derecho Financiero*, n.º 258.
- CARO ROBLES, V. [2001]: «La transmisión de la empresa familiar y de la vivienda habitual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 223.
- CASCAREJO SÁNCHEZ, M.^a A. [2006]: *Las cláusulas anti-abuso en el ámbito de la recaudación*, IEF, Estudios Jurídicos.
- CHECA GONZÁLEZ, C. [1996]: *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*, Pons-Idelco, Madrid.
- DE PABLOS ESCOBAR, L. [2002]: *La imposición sobre la riqueza. Su papel en los sistemas tributarios actuales*, Investigación para el IEF, Mimeo.
- [2006]: *Incidencia y tipos efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Papeles de Trabajo, IEF.
- GARCÍA CALVENTE, Y. [2005]: «¿Son competentes las Comunidades Autónomas para suprimir de facto el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, n.º 2.
- GARCÍA PRATS, F.A. [1998]: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Tecnos, Madrid.
- [2001]: «Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (y III): Principios de justicia tributaria. Derecho tributario», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 261.
- «Asscher; o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*.
- GUTTENTAG, J.H. [2001]: *Key Issues and Options in International Taxation: Taxation in an Interdependent World*, BIFD, Nov.
- HERRERA MOLINA, P.M. [1998]: *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Ed. Marcial Pons.

- LETE ACHIRICA, C.: «La noción de empresa familiar y sus implicaciones fiscales», *QC*.
- MATA SIERRA, M.T. [1996]: *La armonización fiscal en la Unión Europea*, Valladolid, Lex Nova.
- MONCHÓN LÓPEZ, L. [2008]: «Panorama actual de la Imposición sobre las Sucesiones», *Tribuna Fiscal*, n.º 208, febrero.
- NAVARRO FAURE, A. [1994]: *El domicilio tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid.
- ORÓN MORATAL, G. [2007]: «Cuestiones problemáticas en la cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Tribuna Fiscal*, n.º 201.
- RAMOS PRIETO, J.: «Algunos aspectos problemáticos en la atribución del rendimiento de un impuesto cedido: las adquisiciones mortis causa gravadas por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», en *El debate sobre el sistema de financiación autonómica* (Dr. LASARTE ÁLVAREZ), Ed. Comares, Granada.
- RAVENTÓS CALVO, S. [2009]: «Papillón o retorno a Marks & Spencer», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 310, enero.
- RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2004.
- [2008]: «Entre la discriminación y armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del derecho comunitario», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 307.
 - [2008]: «¿Vuelta a la casilla de salida? El concierto económico vasco a la luz del Ordenamiento comunitario», *Revista Española de Derecho Europeo*, n.º 28.
- SERRANO ANTÓN, F. y SOLER ROCH, M.T. [2002]: *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- SLEMROD, J. [2000]: *Does Atlas Shrug? The Economic Consequences of Taxing Rich*, Harvard University Press and Russell Sage Foundation, Nueva York.
- STEINMO, S. [1993]: *Taxation and Democracy*, Yale University Press.
- TOVILLAS MORÁN, J.M. [2005]: «Las Comunidades Autónomas son competentes para suprimir jurídicamente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, 10.
- WATTELL, P.-J.; TERRA, J.M. [2005]: *European Tax Law*, La Haya: Kluwer Law Internacional.
- WEBER, D.: *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms. A Study of the Limitation under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*, La Haya: Kluwer Law.

ANEXO I

1. Imposición Patrimonial en España. Recaudación 1982-2007.

Ejercicio	Sucesiones y Donaciones	% Año anterior	I. sobre el Patrimonio	Transmisiones Patrimoniales	Actos Jurídicos Documentados	Total
1982	23.784		26.522	86.372		136.678
1983	26.300	10,58	25.873	70.432		122.616
1984	103.893	295,03	69.984	264.343		438.515
1985	129.584	24,73	85.660	332.226		547.495
1986	185.281	42,98	125.762	413.503		724.589
1987	244.976	32,22	170.163	531.859		947.030
1988	283.578	15,76	211.213	707.230	485.434	1.687.471
1989	317.281	11,88	300.150	947.394	645.612	2.210.437
1990	421.899	32,97	478.867	1.245.296	830.492	2.976.587
1991	460.804	9,22	302.368	1.248.167	820.036	2.831.384
1992	480.865	4,35	336.413	1.371.859	885.105	3.074.246
1993	533.781	11,00	369.455	1.312.435	865.549	3.081.231
1994	752.980	41,07	415.708	1.643.683	947.089	3.759.501
1995	708.520	-5,90	390.708	1.707.436	940.822	3.747.486
1996	746.647	5,38	413.904	1.743.172	945.585	3.849.313
1997	921.324	23,39	471.677	2.275.119	1.285.655	4.953.798
1998	981.016	6,48	545.395	2.821.095	1.419.487	5.766.999
1999	1.117.746	13,94	603.756	3.312.687	1.660.043	6.694.246
2000	1.224.703	9,57	700.070	3.810.442	1.847.426	7.582.641
2001	1.347.882	10,06	681.263	4.091.302	1.925.595	8.046.052
2002	1.405.367	4,26	690.779	4.675.639	2.879.205	9.650.994
2003	1.627.017	15,77	1.027.504	6.047.253	3.772.808	12.474.598
2004	1.889.337	16,12	1.057.261	7.171.841	5.282.772	15.401.227
2005	2.265.606	19,90	1.202.621	8.377.862	6.677.315	18.523.404
2006	2.565.523	13,24	1.440.188	10.085.458	8.073.460	22.164.629
2007	2.745.723	7,01	1.793.322	8.561.195	7.884.192	20.984.432

En miles de €.

FUENTE: Inspección General. Ministerio de Economía y Hacienda.

2. Ingresos por Comunidades: 2006 y 2007.

C. Autónomas	Ingresos aplicados		Diferencia		% sobre total	
	2007	2006	Absoluta	%	2007	2006
ANDALUCÍA	281.268	256.511	24.757	9,65	10,24	10,00
ARAGÓN	131.546	135.982	-4.436	-3,26	4,791	5,30
						.../...

.../...						
ASTURIAS	76.875	69.093	7.782	11,26	2,8	2,69
BALEARES	86.863	80.818	6.045	7,48	3,164	3,15
CANARIAS	54.413	50.729	3.684	7,26	1,982	1,98
CANTABRIA	34.943	24.634	10.309	41,85	1,273	0,96
CASTILLA-LA MANCHA	72.629	184.936	-112.307	-60,73	2,645	7,21
CASTILLA Y LEÓN	161.864	56.856	105.008	184,69	5,895	2,22
CATALUÑA	774.919	665.330	109.589	16,47	28,22	25,93
EXTREMADURA	37.709	31.554	6.155	19,51	1,373	1,23
GALICIA	236.705	190.916	45.789	23,98	8,621	7,44
MADRID	527.894	542.206	-14.312	-2,64	19,23	21,13
MURCIA	55.788	49.687	6.101	12,28	2,032	1,94
LA RIOJA	18.308	15.591	2.717	17,43	0,667	0,61
C. VALENCIANA	193.999	210.677	-16.678	-7,92	7,065	8,21
ESPAÑA	2.745.723	2.565.520	180.203	7,02	100	100,00

En miles de €

FUENTE: *Inspección General. Ministerio de Economía y Hacienda. 2008.*

ANEXO II

CASOS DEL TJCE CITADOS (POR ORDEN ALFABÉTICO)

Amurta [STJCE de 8 de noviembre de 2007 (C-379/05, Rec. p. I-9569)].*Arens-Sikken* [STJCE de 11 de septiembre de 2008 (C-47/07, Rec. p. I-0000)].*Baars* [STJCE de 13 de abril de 2000 (C-251/98, Rec. p. I-2787)].*Baxter y otros* [STJCE de 8 de julio de 1999 (C-254/97, Rec. p. I-4809)].*Barbier* [STJCE de 11 de diciembre de 2003 (C-364/01, Rec. p. I-15013)].*Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas* [STJCE de 12 de septiembre de 2006 (C-196/04, Rec. p. I-7995)].*Centro de Musicología Walter Stauffer* [STJCE de 14 de septiembre de 2006 (C-386/04, Rec. p. I-8203)].*Comisión/Portugal* [STJCE de 26 de octubre de 2006 (C-345/05, Rec. p. I-0000)].*Comisión/Suecia* [STJCE de 18 de enero de 2007 (C-104/06, Rec. p. I-671)].*Commerzbank* [STJCE de 13 de julio de 1993 (C-330/91, Rec. p. I-4017)].*Denkavit Internationaal y Denkavit Franceasunto* [STJCE de 14 de diciembre de 2006 (C-170/05, Rec. p. I-11949)].*Eckelkamp y otros* [STJCE de 11 de septiembre de 2008 (C-11/97, Rec. p. I-0000)].*Elisa* [STJCE de 11 de octubre de 2007 (C-451/05, Rec. p. I-8251)].*Eurowings* [STJCE de 26 de octubre de 1999 (C-294/97, Rec. p. I-7447)].*Florian W. Wallentin* [STJCE de 1 de julio de 2004 (C-169/03, Rec. p. I-6443)].

- Gerritse* [STJCE de 12 de junio de 2003 (C-234/01, Rec. p. I-5933)].
- Geurts Vogten* [STJCE de 25 de octubre de 2007 (C-464/05, Rec. p. I-2057)].
- Jäger* [STJCE 17 de enero de 2008 (C-256/06, Rec. p. I-0000)].
- Laboratoires Fournier* [STJCE de 10 de marzo de 2005 (C-39/04, Rec. p. I-2057)].
- Lasteyrie du Saillant* [STJCE de 11 de marzo de 2004 (C-9/02, Rec. p. I-2409)].
- Manninen* [STJCE de 7 de septiembre de 2004 (C-319/02, Rec. p. I-7477)].
- Marks & Spencer* [STJCE de 13 de diciembre de 2005 (C-446/03, Rec. p. I-10837)].
- Metallgesellschaft y otros* [STJCE de 8 de marzo de 2001 (C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727)].
- N* [STJCE de 7 de septiembre 2006 (C-470/04, Rec. p. I-7409)].
- Papillon* [STJCE de 27 de noviembre de 2008 (C-418/07)].
- Persche* [STJCE de 27 de enero de 2009 (C-318/07, Rec. p. I-0000)].
- Rewe Zentralfinanz* [STJCE de 29 de marzo de 2007 (C-347/04, Rec. p. I-2647)].
- Schumacker* [STJCE 14 de febrero de 1995 (C-279/93, Rec. p. I-225)].
- Schwarz y Goodjes-Schwarz* [STJCE de 11 de septiembre de 2007 (C-76/05, Rec. p. I-6849)].
- Talotta* [STJCE de 22 de marzo de 2007 (C-383/05, Rec. p. I-2555)].
- Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* [STJCE de 13 de marzo de 2007 (C-524/04, Rec. p. I-2107)].
- Van Hilten-van Heijden* [STJCE de 23 de febrero de 2006 (C-513/03, Rec. p. I-1957)].
- Verjooijen* [STJCE de 6 de junio de 2000 (C-35/98, Rec. p. I-1071)].
- Volkswagen* [STJCE de 23 de octubre de 2007 (C-112/05, Rec. p. I-8995)].
- X e Y* [STJCE de 21 de noviembre de 2002 (C-436/00, Rec. p. I-10829)].