

UNA DISPOSICIÓN VALENCIANA RELATIVA AL ISD DECLARADA INCONSTITUCIONAL

Análisis de la STC 60/2015, de 18 de marzo, cuestión de inconstitucionalidad 3337-2013

José A. Rozas Valdés

*Catedrático acreditado de Universidad.
Universidad de Barcelona*

1. SUPUESTO DE HECHO

El pasado 18 de marzo, el pleno del Tribunal Constitucional (TC), mediante su Sentencia 60/2015, ha expulsado del ordenamiento jurídico –en resolución de una cuestión de constitucionalidad (3337-2013) presentada por la sala 3.^a, secc. 7.^a, del Tribunal Supremo (TS), el 30 de mayo del 2013– el artículo 12 bis de la Ley valenciana 13/1997 sobre normativa en tributos cedidos, en la redacción dada a la misma por el artículo 16 de la Ley valenciana 10/2006, por vulnerar los artículos 14, 31.1 y 139.1 de la Constitución, siendo su ponente el magistrado Antonio Narváez Rodríguez.

El caso «Reig Roig» se había planteado en 2010 cuando tres hermanos y su madre descubrieron, con una natural sensación de vértigo y pavor, que el varón, «Don Gaspar jr.», por el solo hecho de no residir en la Comunidad Valenciana, a diferencia de sus dilectas hermanas y madre –más apegadas a la tierra– venía llamado a pagar una cuota tributaria por la herencia recibida de su padre, «Don Gaspar sr.», nada menos que noventa y nueve veces mayor que la que correspondía a sus coherederas. Extrañamente, al heredero afectado esta diferencia de trato le pareció injusta, y recurrió su primorosa autoliquidación, no sin antes haber solicitado su oportuna rectificación, respondida –como procede– por la autoridad competente con un merecido silencio. ¡Qué funesta manía la de los contribuyentes de recurrir, con el consiguiente incremento de la malhadada litigiosidad!

Bien asesorado, en lugar de adentrarse por las procelosas aguas del económico-administrativo, tiró por la calle de en medio y directamente se arrojó al contencioso, por la vía de la protección de los derechos fundamentales: ¡hábeas corpus! El Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Valencia le despachó con cajas destempladas y se coló en el Supremo –no le hubiera sido posible hacerlo de haber seguido la vía ordinaria– donde los magistrados a quienes calló en suerte el envite apreciaron, e interpusieron, cuestión de inconstitucionalidad. Admitida a trámite, el TC ha resuelto con inusitada celeridad, concisión y claridad –lo que es muy de agradecer– en una sentencia verdaderamente rotunda.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La decisión del TC gira en torno al principio de igualdad. Pues bien, para evaluar si está en cuestión el susodicho principio los magistrados utilizan, básicamente, la STC 96/2002, de 25 de abril (NFJ012237), analizando si la residencia puede operar como elemento de discriminación, si se aplica en razón de un fin constitucional, si el grupo al que la misma concierne es homogéneo y si la diferencia de trato es adecuada y proporcionada al fin:

- a) En primer lugar, el grupo es homogéneo, por cuanto se trata de herederos con idéntico parentesco.
- b) El fin constitucionalmente protegido con la diferenciación, por su parte, no se identifica, ni en el preámbulo de la ley, ni en su tramitación parlamentaria, arguyendo al respecto los abogados de la *Generalitat* una supuesta y genérica «protección de políticas sectoriales», de «la familia» y de la «neutralidad fiscal del tráfico jurídico (sic)», que los magistrados del Constitucional no reconocen como aplicables al caso.
- c) Pese a ello –pues no identificado el fin constitucional protegido, la discriminación sería de suyo inaceptable– el Tribunal hace notar en su cuestionamiento del particular que no hay razón alguna, en este caso [es bien conocida la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) sobre la posibilidad de discriminar por residencia, que arranca de *Shumacker*, C-279/93 (NFJ005254)], que justifique la residencia como elemento de discriminación entre herederos de igual parentesco, en circunstancias perfectamente comparables.
- d) Por último, en la misma línea, se incide en que no se trata de que se apliquen leyes autonómicas diversas por razón de la residencia sino de que la misma ley autonómica aplicada a un residente en la comunidad y a otro que no reside en la misma –por lo demás en idénticas circunstancias– discrimina ferozmente –de forma «manifestamente desproporcionada sino atroz» tercia la fiscalía– al segundo respecto del primero.

Admitida la cuestión por el TC se cita a personarse, como procede, a todas las partes implicadas. Con el detalle, sintomático, de que el abogado del Estado hace mutis por el foro y no dice esta boca es mía. Lógicamente la abogacía de la *Generalitat* y los letrados de Las Cortes valencianas sí dicen la suya que presenta como plato fuerte, tras los habituales cuartos a espadas sobre autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal, algo verdaderamente ingenioso: tiene sentido limitar la generosa bonificación fiscal a los residentes en las tierras levantinas porque solo respecto de ellos es previsible que la misma pueda «revertir por otras vías en el mismo territorio». O sea, que el Tesoro público nunca ha de perder, y una bonificación solo estará justificada si es de ida y vuelta porque, claro está, lo suyo es tributar y únicamente de forma restrictiva, rígida y cicatera es admisible que alguien pueda disfrutar de «beneficios» fiscales... salvo que sea previsible, naturalmente, que vaya a «devolver», por otra vía, lo inicialmente disfrutado: «retorno de la bonificación, vía recaudación posterior (sic)» afirman los letrados levantinos.

El eje central de la sentencia pivota en torno a la vulneración del principio de igualdad que, de forma compatible con la autonomía financiera, debiera garantizar a todos los españoles unas mismas «posiciones jurídicas fundamentales» [STC 96/2002 (NFJ012237)], unas «condiciones básicas» equiparables (SSTC 76/1983, FJ 2.º, y 37/1981, FJ 12.º).

Ciertamente, el Tribunal no termina de advertir que fin alguno justifique –de forma expresa o inferida– un trato diferenciado por razón objetiva, comprensible y proporcionada [SSTC 255/2004 (NFJ018644), 10/2005 (NFJ019808), 295/2006 (NFJ024032) y 83/2014 (NCJ058541)]. Con todo, si hubiera sido posible identificar tal fin, el propio Tribunal no se ahorra el juicio de proporcionalidad en sentido estricto y apunta que los resultados de la diferencia de trato son «excesivamente gravosos o desmedidos» y que no cabría observar una «adecuación razonable al fin constitucionalmente perseguido» [SSTC 88/1986 (NCJ059695), FJ 6.º y 100/2012 (NCJ056954), FJ 4.º].

En una afirmación ciertamente ajena a la habitual cautela y ponderación de la Corte se dice con rotundidad –apelando directamente a la Justicia como valor superior del ordenamiento– que la disposición resulta «incompatible con un sistema tributario justo (art. 31.1 CE)».

3. COMENTARIO CRÍTICO

El primer detalle procesal sugestivo de este caso es que el justiciable se echa en brazos, directamente, de la jurisdicción contencioso-administrativa por el procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales. La respuesta del TSJ valenciano no tiene, francamente, desperdicio. Le manda a paseo, el 13 de junio de 2011 (NFJ057930), con número de registro 03/2162/2010, bajo el lema de que «la medida normativa combatida ni es arbitraria, ni está ayuna de fundamento legal» pues «responde a una finalidad constitucionalmente amparada que es la protección de la familia (sic)». Sin más. Lógicamente el TC en su análisis concluye que de protección a la familia nada, sencillamente porque tanto un contribuyente como el otro eran hijos del *de cuius* siendo la tercera heredera en discordia la cónyuge supérstite. ¿Por dónde asoma, pues, la protección a la familia haciendo recaer sobre el hermano una cuota noventa y nueve veces superior a la que satisfacen sus coherederas? Más sorprendente resulta aún, si cabe, la alusión como fundamento de la discriminación a un supuesto «fomento de la neutralidad fiscal del tráfico jurídico»: ¿Neutralidad?, más bien abierta distorsión e interferencia de la libre circulación de las personas. ¡A ver quién era el valiente que se movía de la Comunicad Valenciana con un pariente cercano en riesgo agravado de defunción y un cierto patrimonio que transmitir! Y el último argumento del TSJ de Valencia ya es definitivo. En una pirueta con doble tirabuzón llega a la conclusión de que quienes no residen en Valencia –por ser vecinos de *Sant Carles de la Rapita*, por ejemplo– han de pagar noventa y nueve veces más que quienes en dicha comunidad residen –a unos pocos kilómetros de sus vecinos, en Vinaroz, por ejemplo– porque «manifiestan puntualmente su capacidad económica en el territorio de la CAV y únicamente se ven sometidos en ella a esta obligación de índole tributaria, sin ninguna otra forma de contribución». O sea, que como solo esporádicamente contribuyen en Valencia

lo suyo es aprovechar tan señalada ocasión para desplumarles, *sic et simpliciter*. Normal. O no, al menos para el TS que en su auto de interposición de la cuestión afirma, a mayor abundamiento, que «no tiene sentido que a quien, por no ser residente en la comunidad autónoma, no disfrute del gasto público de esta, su capacidad económica, manifestada en el impuesto, deba sufrir mayor gravamen que quien en relación con el mismo impuesto manifiesta similar capacidad económica». Afirmación esta que, ahora, corrobora el TC.

El caso es que don Gaspar jr. se fue derecho para las Salesas y allí tuvieron a bien, oído el ministerio fiscal –que dice advertir en la disposición un «alto potencial de generar perjuicios, agravios comparativos y conflictividad»– y la representación procesal del justiciable –que cualquiera diría que se reconoce en lo escrito por MARTÍN QUERALT (2013)–, plantear la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad, por cuanto algo les hace sospechar a los magistrados que esto de que un hermano pague noventa y nueve veces más de cuota por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) que sus coherederas igual no tiene nada que ver con la protección de la familia y ¡quién sabe!, hasta resulte contrario a Derecho.

Claro está que si el bien asesorado contribuyente hubiera elegido la vía natural de recurso tributario, acudiendo primero al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia y, después –o antes, *per saltum*–, ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, tras un paciente peregrinaje –por el consabido atasco de las trochas contencioso y económico-administrativas saturadas de litigantes contribuyentes– no habría llegado nunca al Supremo –cerrado para quienes reclamen menos de 600.000 € por hecho imponible, en aras de la «agilización procesal» y reducción de la conflictividad– y difícilmente habría traspasado los dinteles del Constitucional –que rechaza sistemáticamente los amparos en materia tributaria porque la igualdad formal (art. 31 CE) no tiene nada que ver con la igualdad material (art. 14 CE) [¿o es la objetiva la que no es igual, valga la redundancia, que la subjetiva?]- salvo, eso sí, que hubiera convencido a los magistrados de la Audiencia Nacional de que tuvieran a bien presentar la susodicha cuestión de inconstitucionalidad por estimar que algo olía a podrido en La Albufera.

El cuco contribuyente, su pérfido asesor, eligió, por el contrario y arteramente, la sinuosa vía de la protección de los derechos fundamentales, se coló en las Salesas, logró que se plantease la cuestión y –¡éxito sin precedentes!– tras solo cinco años ha conseguido ver reconocido su derecho a no ser flagrantemente discriminado y maltratado por haber abandonado, imprudentemente, su residencia en la fértil tierra valenciana. Eso sí, no parece que para las autoridades del Ministerio de Hacienda exista en España ningún problema de justicia tributaria, ni en lo relativo a su ordenación, ni en lo atinente a su administración. A la vista de la propuesta de contrarreforma de la Ley General Tributaria (LGT) en marcha, lo único que procede es darle algún retoque al económico-administrativo y, eso sí, ponerle freno a la posibilidad de que los díscolos contribuyentes saquen partido de la responsabilidad patrimonial del legislador cuando, sistemáticamente, el TJUE y el TC le pasan la garlopa a nuestro impoluto ordenamiento tributario.

No por casualidad el TJUE se ha pronunciado en los últimos diez años en una buena docena de ocasiones sobre supuestos de discriminación por razón de residencia en la imposición sobre

sucesiones en el seno de la Unión Europea –desde el Caso Barbier [C-364/01 (NFJ015784)] hasta el Caso Welte [C-181/12 (NFJ052154)], todos ellos referenciados por CAYÓN GALIARDO (2014) y detenidamente examinados por BARCIELA PÉREZ (2015)– siempre en defensa de la libre circulación de capitales que, por cierto –a diferencia de lo que se piensa en nuestra Dirección General de Tributos– el Tribunal considera aplicable a las relaciones con terceros Estados [*vid.* por todas la STJUE de 17 de octubre de 2013, C-181/12 (NFJ052154)]. Pues bien, aunque el Tribunal de Luxemburgo es cauto en la aplicación de la llamada discriminación a la inversa –en perjuicio de los residentes del Estado miembro que aplica la norma– y difícilmente entraría a enjuiciar un caso de discriminación entre residentes de un mismo Estado, no es difícil de entender que si no cabe la discriminación entre comunitarios en parejas situaciones, ¿no debería quedar proscrita la discriminación entre ciudadanos de un mismo Estado en idéntica situación jurídica, más allá de su vecindad autonómica? ¿Sin justificación objetiva, claro está, y de forma descomunal, como en el caso de autos?

En cuanto a los efectos de la sentencia, ciertamente, el propio legislativo valenciano ya había tenido sus dudas al respecto y, de hecho, entre el 2003 y el 2006 se suprimió la sedicente discriminación, en una primera fase, para resultar definitivamente abrogada –tras su resurrección episódica en el 2006– al finalizar el 2014. La tajante decisión del Constitucional, con todo, conserva su virtualidad para eventuales nuevos procedimientos en los que pudiera ser de aplicación la normativa ahora derogada, y para aquellos sobre los que –en las mismas circunstancias– aún no se haya decidido en fase administrativa o judicial. En definitiva, se mantiene la llamada doctrina de la «intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas» en fase administrativa o judicial [SSTC 54/2002 (NCJ030332), FJ 9.º, 365/2006 (NCJ031829), FJ 8.º y 161/2012 (NCJ057400), FJ 7.º] que, a diferencia de lo que ocurre con las disposiciones contrarias al Derecho comunitario, impide impugnar autoliquidaciones que hayan adquirido firmeza. Nada se opondría, eso sí, si lo tuviera a bien la *Generalitat*, que se arbitrasen los oportunos procedimientos de revocación –en línea con el procedimiento especial previsto a este respecto en la contrarreforma de la LGT– que, atendida la manifiesta inconstitucionalidad de la disposición impugnada, estarían cargados de sentido... de la justicia. ¡No caerá esa breva!

En un mismo curso académico, el TJUE en septiembre y el TC en marzo, le han pegado un considerable meneo a la normativa del ISD, por resultar discriminatoria respecto de los no residentes, en el primer caso, y en razón de la vecindad autonómica en este segundo pronunciamiento. Es muy evidente que el modelo de cesión de competencias normativas tributarias está generando distorsiones más que considerables y que requiere retoques de fondo en su formulación, límites y funcionamiento. Con carácter general, como –entre otras– ya señaló GRAU RUIZ (2007); en relación con el Derecho comunitario, como recientemente de forma exhaustiva ponía de relieve DEL BLANCO DELGADO (2015); y, en concreto, por lo que al ISD afecta, como se encargó de hacer notar GARCÍA DE PABLOS (2010) y ha reiterado atinadamente en fechas muy recientes VARONA ALABERN (2014).

Tal vez fuera esta la ocasión –al hilo de la necesaria reforma del sistema de financiación autonómica– de comenzar a poner un poco de orden en esta materia, en la línea de simplificación y cuotas mínimas con atenuación de la progresividad propuesta por la llamada Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario; sin embargo, a juzgar por la notoria cicatería, carencia de un elemental sentido de justicia, lógica y técnica normativa –certeramente advertidas por FALCÓN

Y TELLA (2014)– que ha presidido la urgente reforma operada en lo relativo a los no residentes – dejando al albur de la flagrante («de tal evidencia que no necesita pruebas» reza el diccionario de la RAE) discriminación a los que no lo sean en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo– no hay motivos para la esperanza.

Cualquiera que trabaje a menudo con el ISD es consciente del estado de derribo en el que se desenvuelve. Las apresuradas y contradictorias reformas a las que sistemáticamente lo someten las asambleas legislativas autonómicas –la norma valenciana hoy anulada, del 2006, trae causa de otra de 1997, derogada entre 2004 y 2005, primero, para ser definitivamente abrogada en 2014– se mueven de forma espasmódica entre los «arreones» electoralistas y las necesidades de financiación derivadas de las exigencias de estabilidad fiscal, sin que en ningún caso se esté atento a las más mínimas exigencias de racionalidad; se aprueban así numerosas disposiciones que, como viene a ser calificada la presente por el TC, son «incompatibles con un sistema tributario justo». Dos ejemplos, entre tantos otros:

- a) En Murcia y en Asturias la bonificación del 99% de la cuota no se aplica –con matices en el segundo caso– a los mayores de 21 años, de modo que heredando dos hermanos en idénticas circunstancias con 20 y 22 años respectivamente, el segundo de ellos pagará noventa y nueve veces más cuota que el segundo, tal cual.
- b) El ajuar doméstico es un fantasmagórico componente imponible que genera, a la luz de la jurisprudencia recaída al respecto [*vid.* TOVILLAS MORÁN (2011)], agravios comparativos sin par.

¿A alguien le preocupa esta situación? Pues parece que no mucho. Probablemente por dos razones, una macroeconómica y otra institucional:

- a) La primera es que se trata de un impuesto que, como es bien sabido, no tiene un impacto significativo en las cuentas públicas, en la consolidación fiscal y en el déficit, aunque sí la tenga, y mucho, en lo que afecta a la justicia del caso concreto.
- b) La segunda, la institucional, es que en la Dirección General de Tributos no se percibe una particular urgencia en acomodar a Derecho impuestos cedidos a las comunidades autónomas y prefieren dedicar todos sus recursos a la reforma de los grandes impuestos con base contable y, ahora, a la lucha contra el fraude atemperando los derechos de los contribuyentes en los procedimientos de la LGT.

Se me disculpará el desahogo, pero, francamente, creo que difícilmente se podrá negar que este impuesto, cuya ley de creación va camino de cumplir treinta años sin apenas modificaciones en su normativa común –¿cuántas han sufrido sus complementarios impuestos sobre la renta en este tiempo?– está siendo literalmente despedazado en sus fundamentos –cuando debería ser un refinado instrumento de ajustada y cautelosa redistribución patrimonial– entre las fauces de una legislación autonómica muy poco sensible a los requerimientos elementales que se derivan de la más sencilla

e inveterada concepción de justicia: «Darle a cada uno lo suyo» (Ulpiano) y no a uno, don Gaspar jr., lo suyo y lo de sus hermanas, que diría un castizo.

Cuando se leen sentencias como esta se tiene la sensación de que nuestro ordenamiento tributario no es ya que esté ayuno de justicia, que lo está, es que en alguna de sus manifestaciones no es racional —carece de sentido alguno— ni razonable, en tanto que produce resultados injustificables. ¿Qué se puede pensar de un sistema jurídico que convive con un disparate de esta dimensión durante casi veinte años?

Bibliografía

- BARCIELA PÉREZ, J. A. [2015]: «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales», *Quincena fiscal*, núm. 6.
- CALVO VÉRGEZ, J. [2015]: «En torno a las recientes tensiones jurisdiccionales surgidas en el ámbito del ISD a las puertas de una reforma del impuesto», *Quincena fiscal*, núm. 5.
- CAYÓN GALIARDO, A. [2014]: «La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 107, págs. 17-36.
- DEL BLANCO DELGADO, A. [2015]: «El conflicto entre la potestad tributaria de las comunidades autónomas y el Derecho de la Unión Europea», *Quincena fiscal*, núm. 6.
- FALCÓN Y TELLA, R. [2014]: «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente», *Quincena fiscal*, núm. 18.
- GARCÍA DE PABLOS, J. F. [2010]: *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: problemas constitucionales y comunitarios*, Aranzadi, Cizur Menor, 371 págs.
- GRAU RUIZ, M.^a A. [2007]: *La coordinación legislativa en los impuestos cedidos*, Atelier, 319 págs.
- MARTÍN QUERALT, J. [2013]: «La elección de la residencia como punto de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y su eventual inconstitucionalidad», *Tribuna Fiscal*, núm. 268.
- TOVILLAS MORÁN, J. M. [2011]: «El régimen jurídico del ajuar doméstico en la reciente jurisprudencia», *Impuestos*, núm. 2.
- VARONA ALABERN, J. E. [2014]: «Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones», *Quincena fiscal*, núm. 16.