UNIÓN EUROPEA

LOS LÍMITES EUROPEOS DE LA AUTONOMÍA FISCAL EN ESPAÑA (COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA EN EL ASUNTO COMISIÓN/ESPAÑA (C-127/12, EU:C:2014:2130), SOBRE EL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN DE LOS NO RESIDENTES EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES)

Los límites europeos de la autonomía fiscal en España

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 en el asunto Comisión/España es un importante precedente en materia fiscal y constitucional. Por primera vez, el Tribunal de Justicia declara una infracción de la libre circulación de capitales como consecuencia del régimen fiscal resultante de la regulación combinada, estatal y autonómica, de un impuesto. La sentencia tiene importantes consecuencias para el futuro de los impuestos cedidos a las Comunidades Autonómicas, pero también para otras áreas de regulación en Estados miembros territorialmente descentralizados.

The European Limits of Fiscal Autonomy in Spain

The judgment of the Court of Justice of the European Union of 3 September 2014 in the case of Commission vs. Spain is an important precedent in the area of taxation and constitutional law. For the first time, the Court of Justice has declared a breach of free movement of capital rules as a result of the combination of central and regional provisions governing a tax. The judgment has relevant consequences for the future of transferred taxes to Autonomous Communities, but also for other regulated areas in strongly decentralized Member States

Palabras clave

Impuesto de Sucesiones y Donaciones; Tribunal de Justicia de la Unión Europea; libre circulación de capitales.

Key words

Inheritance and Gift Tax; Court of Justice of the European Union; free movement of capital.

Fecha de recepción: 12-1-2015

Fecha de aceptación: 2-2-2015

INTRODUCCIÓN

El 3 de septiembre de 2014 el Tribunal de Justicia declaró la incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea del tratamiento que la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, otorga a los no residentes en España (Sentencia Comisión/España — C-127/12; EU:C:2014:2130—). En opinión del Tribunal de Justicia (en adelante TJ), el régimen español del impuesto, en virtud del cual se aplica un tipo de gravamen diferente en función de la residencia de los causahabientes, causantes o donatarios, así como de la localización de bienes inmuebles, es contrario a la libre circulación de capitales recogida en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE).

Esta sentencia sienta un precedente importante para el sistema fiscal español, pues confirma algo que se podía deducir de la jurisprudencia, pero que el TJ no había aclarado hasta la fecha: el ejercicio de la autonomía fiscal de que disfrutan las Comunidades Autónomas puede desembocar en una violación de los Tratados si el *efecto general producido* desincentiva la circulación de capitales en la Unión. Por tanto, en un sistema como el español, donde las Comunidades Autónomas disponen de competencias en materia fiscal, el régimen de un impuesto cedido puede ser conforme con el Derecho de la Unión, salvo que el modo en que se desarrolle espontáneamente termine generando una situación que entorpezca o dificulte la circulación de capitales.

A pesar de los esfuerzos del Reino de España en su defensa de la autonomía fiscal que caracteriza a determinados impuestos, el TJ terminó inclinándose en favor del flujo de capitales y en detrimento del reparto competencial previsto en la Constitución territorial española. Esta breve nota analizará las razones y las consecuencias jurídicas de la decisión.

EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES Y SUS CRITERIOS DE CONEXIÓN

El ámbito de aplicación *ratione personae* del Impuesto de Sucesiones y Donaciones no se caracteriza por su sencillez. Como es sabido, este impuesto está cedido a las Comunidades Autónomas, salvo País Vasco y Navarra, pero la competencia normativa sobre él se encuentra compartida entre el Estado y las Comunidades Autónomas. La Ley 29/87 dispone que la normativa estatal será aplicable en los supuestos de obligación real de contribuir, y en los casos en

que las Comunidades Autónomas no tengan o no hayan ejercido sus competencias. Asimismo, la Ley 22/2009 establece los criterios de conexión que justifican la aplicación del régimen autonómico a los rendimientos generados por una sucesión o donación. Entre otros criterios, se exige que el sujeto pasivo sea residente en España. Como consecuencia de lo anterior, las personas sujetas al impuesto, pero excluidas del ámbito de aplicación del régimen autonómico, quedan sometidas al régimen estatal previsto en el artículo 22 de la Ley 29/87.

Por tanto, los sujetos pasivos no residentes sometidos al impuesto por obligación real, así como causahabientes, causantes y donatarios no residentes, pero sometidos al impuesto por obligación personal, se rigen por el régimen estatal previsto en la Ley 29/87.

Como consecuencia de la descentralización fiscal vivida en España, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones ha protagonizado un importante desarrollo a nivel autonómico. Tanto es así que la determinación de elementos clave del impuesto por las Comunidades Autónomas, como las tarifas, deducciones o coeficientes, produce divergencias muy considerables en el importe de la deuda tributaria entre las distintas Comunidades Autónomas. Este contraste es aún más relevante si se comparan algunas deducciones autonómicas con el régimen estatal aplicable a los no residentes. En algunos casos, las deducciones autonómicas alcanzan el 99 %, reduciendo el importe de la deuda tributaria a cantidades prácticamente simbólicas.

La Comisión inicio un procedimiento de incumplimiento contra el Reino de España, al considerar que existía una incompatibilidad entre el régimen del impuesto con la libre circulación de personas y la libre circulación de capitales. En su criterio, el efecto global del sistema español condena a los sujetos pasivos no residentes a un régimen mucho más oneroso del que disfrutan los residentes en determinadas Comunidades Autónomas. Esta diferencia de trato sería contraria a las referidas libertades, sin que cupiera justificación alguna.

El dictamen motivado de la Comisión fue objeto de contestación por el Reino de España, quien invocó el carácter descentralizado del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Esta característica justificaría la existencia de divergencias normativas, pero no únicamente entre los residentes y los no residentes, sino también entre residentes en España, pero en diferentes Comunidades Autónomas. Por tanto, el Reino de España defendió que los residentes y los no residentes no se encontraban en situaciones objetivamente diferentes, lo cual no podría lesionar ninguna de las dos libertades.

LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014

El TJ resolvió el recurso presentado por la Comisión en una sala de cinco jueces y sin conclusiones del Abogado General. Esta última circunstancia desvela que la cuestión no suscitaba una especial dificultad para el TJ, pues la intervención del Abogado General, tras la reforma operada por el Tratado de Niza y en vigor desde 2001, se limita a aquellos asuntos en los que exista una cuestión nueva de Derecho.

A partir de estas premisas, el TJ comienza su análisis descartando un enjuiciamiento a la luz de la libertad de circulación de personas, pues considera que la Comisión no ha argumentado adecuadamente la aplicabilidad de dicha libertad al caso. Por tanto, aunque por motivos más formales que de fondo, el análisis del TJ se limita a apreciar si se ha producido una infracción de la libertad de circulación de capitales, prevista en el artículo 63 TFUE.

A continuación, y tras recordar su jurisprudencia sobre fiscalidad directa y libertades, el TJ constata que «*la sucesión o la donación en la que intervenga un causahabiente o un donatario o un causante que no reside en el territorio español, o también una donación o una sucesión que tenga por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español*», no podrá beneficiarse de las reducciones fiscales autonómicas, «*por lo que el valor de esa sucesión o esa donación se reducirá*» (Sentencia Comisión/España, citada, apartado 60).

En opinión del TJ, este resultado no cuestiona el sistema de distribución competencial en materia fiscal existente en España, sino únicamente «*el criterio de conexión previsto*», el cual, según la sentencia, constituye una restricción a la libre circulación de capitales, pues «*pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o de mantener tales inversiones*» (ibídem, apartado 63). El TJ descarta tanto el argumento del Reino de España basado en la protección del sistema autonómico español, reflejo de la identidad nacional del Estado (artículo 4 TUE, apartado 2) (ibídem, apartados 63 a 65), como el basado en la falta de selectividad debido a la autonomía de que disfrutan las Comunidades Autónomas (ibídem, apartado 6)8). Este último, en concreto, se rechaza al considerar que únicamente puede invocarse en el terreno de las ayudas de Estado, pero no en el de las libertades de circulación.

Para concluir, el TJ aborda las justificaciones que podrían aplicarse a la restricción del artículo 63 TFUE. Sobre este punto, el Reino de España basaba su defensa en el hecho de que las situaciones de los residentes y los no residentes no son comparables. Sin embargo, el TJ rechaza este planteamiento y llega a la conclusión contraria, al considerar que «*la normativa discutida considera en principio a los herederos o los donatarios, sean residentes o no residentes, como sujetos pasivos a efectos de la percepción del impuesto de sucesiones y donaciones sobre los bienes inmuebles situados en España*» (ibídem, apartado 77). Por tanto, en opinión del TJ, no existe ninguna diferencia entre la situación objetiva de un residente y la de un no residente que pueda sustentar una diferencia de trato (ibídem).

El TJ concluye su análisis declarando que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 63 TFUE.

COMENTARIO

Consecuencias inmediatas de la sentencia de 3 de septiembre de 2014

La sentencia de 3 de septiembre de 2014 constituye una fuerte correctivo al régimen del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, pues cuestiona una de las bases sobre las que se asienta el impuesto: su ámbito de aplicación *ratione personae*. Un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas está llamado a generar, por su propia naturaleza, una diversidad de supuestos de aplicabilidad en función de la residencia del sujeto pasivo. Sin embargo, esta diversidad es precisamente la que rechaza el TJ y declara contraria a la libre circulación de capitales.

La ejecución de la sentencia no es sencilla. A fin de cuentas, la diversidad de regímenes en el impuesto es una realidad, como ya se ha indicado, incluso en el interior del territorio nacional. Por tanto, si se opta finalmente por equiparar el estatuto de los no residentes con el de los residentes autonómicos, encontraremos situaciones aún más insostenibles desde el punto de vista de la igualdad entre residentes en distintas Comunidades Autónomas. Un número importante de no residentes pasarían a disfrutar del ventajoso régimen de tributación previsto en Comunidades Autónomas como Madrid o Baleares, mientras que los residentes en Andalucía seguirían sujetos a un régimen autonómico mucho más oneroso. La sentencia del TJ simplemente permite que, en determinados casos, los no residentes disfruten de los regímenes ventajosos de algunas Comunidades Autónomas, pero no mejorará la situación de los residentes que quedan sujetos a los regímenes autonómicos menos ventajosos. En cierta medida, la sentencia del TJ agrava una discriminación que ya existía con anterioridad y que padecen los residentes de varias Comunidades Autónomas. Conviene además recordar que el Tribunal Constitucional ha confirmado en el pasado la inconstitucionalidad de las discriminaciones a la inversa creadas por el Derecho de la Unión, y precisamente en el terreno fiscal. Por tanto, las situaciones que podría generar la ejecución de la sentencia de 3 de septiembre de 2014 podrían ser susceptibles de una discriminación contraria al artículo 14 de la Constitución. El Tribunal Constitucional ya ha tenido ocasión de declarar la inconstitucionalidad de leyes que establecen un trato discriminatorio entre residentes y no residentes, en detrimento de otros residentes en otras Comunidades Autónomas. Véase la STC 96/2002 y el comentario de Sarmiento, D., «Discriminaciones inversas comunitarias y Constitución española», *Revista Española de Derecho Europeo*, n.º 15, 2005).

Pocas semanas después de dictarse la sentencia, el legislador español reaccionó y optó por realizar una equiparación entre no residentes y residentes autonómicos. Así lo ha hecho la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se introduce una disposición adicional segunda a la Ley 29/1987, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en virtud de la cual los no residentes pasarán a disfrutar del mismo estatuto fiscal al que se acogería un residente en una Comunidad Autónoma (la nueva normativa contempla cinco puntos de conexión en virtud de los cuales un no residente puede quedar sujeto al régimen previsto en la legislación autonómica. Al respecto, véase el apartado Uno, inciso 1, letras a) a e)).

Con independencia de los efectos que surta el nuevo régimen del impuesto, la sentencia comentada permite a quienes hayan liquidado en los últimos cuatro años el impuesto con arreglo al régimen declarado ilegal, reclamar el cobro de lo indebidamente pagado con fundamento en aquella. Las sentencias del TJ declarativas de un incumplimiento surten efectos desde el momento de la entrada en vigor de la norma interpretada, en este caso el artículo 63 TFUE. Por tanto, en el caso de las liquidaciones realizadas entre la entrada en vigor de la Ley 21/2001 y el 3 de septiembre de 2010, los contribuyentes afectados podrán ejercer la correspondiente acción de responsabilidad patrimonial por acto legislativo. (Al respecto, véase la jurispruden-

cia del Tribunal de Justicia en el asunto Transportes Urbanos (sentencia C-118/08, EU:C:2010:39), según la cual el régimen de responsabilidad patrimonial del legislador por acto inconstitucional debe extenderse al causado por un acto contrario al Derecho de la Unión).

Las libertades de circulación y la fiscalidad directa en Estados descentralizados

La doctrina que se sienta en la sentencia comentada goza también de un especial interés para los Estados descentralizados, en particular los Estados cuyas regiones o territorios disfrutan de competencias en materia fiscal. Tal y como había destacado el Reino de España en sus observaciones ante el TJ, la discriminación imputada por la Comisión no era más que la consecuencia natural de un sistema fiscal descentralizado, donde los residentes en distintas regiones quedan expuestos a regímenes diferentes. El hecho de que los no residentes se encontraran igualmente ante escenarios fiscales divergentes no era sino una consecuencia más de un régimen plural basado en el domicilio del causante, causahabiente o donatario.

La sentencia comentada es importante porque descarta de plano una suerte de presunción de legalidad en favor de Estados descentralizados, y en cambio se centra en el *efecto* producido por el sistema fiscal de estos Estados. Dicho en otras palabras, el análisis del TJ no se ve afectado por las características constitucionales del Estado en cuestión, pues simplemente se centra en las consecuencias derivadas de la aplicación de un régimen fiscal en dicho Estado. Por tanto, el objeto del enjuiciamiento no es un aspecto puntual del régimen jurídico del impuesto, sino el efecto generado por la aplicación global del régimen, tanto estatal como autonómico. Recuérdese que las consecuencias derivadas sobre los no residentes son *la suma de varias disposiciones estatales y autonómicas*. A la hora de apreciar su conformidad con las libertades de circulación, el TJ aprecia la totalidad de las disposiciones estatal y autonómicas, su resultado en la práctica y los efectos globales en la libre circulación de capitales.

Como consecuencia de lo anterior, se podría concluir que cuanto más asimétrica resulte la descentralización de un Estado miembro, mayor será el riesgo de violación de una libertad de circulación de la Unión. Cuanto más diversa sea la regulación de un impuesto en un Estado descentralizado, los no residentes sujetos a dicho impuesto se verán más discriminados, pues a mayor pluralidad de situaciones aparecerán mayores supuestos de discriminación. Esta es precisamente la situación creada por el régimen aplicable al Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Al TJ le resultó indiferente que hubiera residentes en algunas Comunidades Autónomas con una deuda tributaria similar a la de los no residentes. El detonante del incumplimiento son los residentes de las Comunidades Autónomas que disfrutan de un régimen más ventajoso. Esta apreciación podría extenderse a cualesquiera otros impuestos cedidos, a lo que debe sumarse también la existencia de regímenes forales, el vasco y el navarro, que aportan una aún mayor pluralidad de regímenes fiscales susceptible de violentar los Tratados.

Además, el TJ rechazó dos líneas de defensa esgrimidas por el Reino de España, basadas en la selectividad y en la identidad nacional. Es importante destacar ambos argumentos, ambos de un indudable peso constitucional, pues el TJ no los consideró lo suficientemente convincentes como para desvirtuar el efecto restrictivo del impuesto sobre la libre circulación de capitales.

El argumento basado en la selectividad procede de la jurisprudencia del TJ en el terreno de las ayudas de Estado. En la llamada jurisprudencia «Azores», el TJ declaró que una medida regional fiscal no se consideraría selectiva si se adoptara en el marco de una amplia autonomía política (Sentencia Portugal/Comisión — C-88/03, EU:C:2006:511—). Este mismo planteamiento se aplicó al régimen foral vasco y navarro en el asunto UGT-Rioja (Sentencia Unión General de Trabajadores de La Rioja — C-428/06, EU:C:2008:488—), aunque el TJ no llegó a apreciar *in casu* si ese era el caso de ambas Comunidades Autónomas. En el asunto aquí comentado el Reino de España invocó esta jurisprudencia con el fin de reducir el impacto sobre la libre circulación de capitales de una medida fiscal fruto de un sistema basado en la autonomía política de cada poder territorial. Sin embargo, el TJ descartó de plano cualquier extensión de la jurisprudencia «Azores» al contexto de las libertades de circulación. Por tanto, de la sentencia comentada se desprende que, en el terreno de las libertades, el grado de autonomía política de que dispone cada ente territorial es indiferente, tanto desde la perspectiva de la restricción como de la justificación.

El TJ rechazó igualmente que la identidad nacional del Reino de España se viera comprometida en caso de cuestionarse la legalidad del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. El argumento español se basaba en el artículo 4 TUE, apartado 2, según el cual la

Unión «*respetará la igualdad de los Estados miembros ante los Tratados, así como su identidad nacional, inherente a las estructuras fundamentales políticas y constitucionales de éstos, también en lo referente a la autonomía local y regional*». Aunque el TJ ya ha hecho uso de esta disposición a la hora de apreciar las justificaciones en algunos casos de libertades de circulación, en el presente asunto lo apreció al analizar la restricción y llegó a la conclusión de que en modo alguno se afectaba a la «*identidad nacional*» del Reino de España (Sentencia Comisión/España, citada, apartado 62). Esto confirmaría que el TJ antepone de forma muy patente la libre circulación frente a la tutela de las especificidades constitucionales de los Estados miembros. El riesgo de que estas especificidades puedan servir como pretexto para la introducción de medidas proteccionistas sigue teniendo un peso prominente en el razonamiento del TJ.

CONCLUSIÓN

La sentencia de 3 de septiembre de 2014 tiene una importancia indiscutible para el sistema fiscal español, pero también, desde una perspectiva más amplia, para todos los Estados descentralizados con territorios dotados de autonomía fiscal. El TJ ha aplicado un planteamiento clásico, basado en los efectos de las medidas estatales sobre las libertades, a un impuesto regido por varias entidades descentralizadas territorialmente. Como ya se ha indicado en este comentario, no es tanto el régimen del impuesto en sí mismo considerado, sino la manera en que el sistema ha sido desarrollado por el conjunto de las autonomías lo que genera el efecto restrictivo sobre la libertad de circulación de capitales.

El planteamiento del TJ en esta sentencia es extensible a cualesquiera otros impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas susceptibles de producir un efecto limitativo de una libertad de circulación: de personas, de mercancías, de establecimiento, de prestación de servicios o, como en el caso presente, de capitales. Impuestos como el de Patrimonio, o de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, o los relativos al juego, cedidos íntegramente a las Comunidades Autónomas, con la peculiaridad añadida de los regímenes forales aplicables al País Vasco y Navarra, quedarán también sometidos a una especial vigilancia a la luz de las libertades de circulación si su aplicación heterogénea a nivel regional y estatal desincentiva la entrada o salida de capital en o desde España, o dificulta el establecimiento o la prestación de servicios por empresas no residentes. En la medida en que, según el TJ, el valor de la libre circulación pesa significativamente más que la estructura territorial constitucional de un Estado miembro, se abren las puertas a una conflictividad de un alcance aún por concretar.

Daniel Sarmiento*

* Abogado del Área de Derecho Público, Procesal y Arbitraje de Uría Menéndez (Madrid).