

El Tribunal Supremo avala que también los residentes extracomunitarios puedan aplicar los beneficios autonómicos establecidos a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de GA_P

El Tribunal Supremo interpreta la Sentencia de 3 de septiembre del 2014, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, considerando que sus efectos son aplicables a los residentes extracomunitarios. De ese modo, entiende que también esos sujetos —y, por tanto, no sólo los residentes en España, en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo—, pueden beneficiarse de las bonificaciones fiscales que las comunidades autónomas han establecido en el ámbito del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Todo ello en aras de cumplir con las exigencias derivadas del derecho a la libre circulación de capitales.

1. Análisis de la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero del 2018

El Tribunal Supremo, en su Sentencia número 242/2018, de 19 de febrero, ha resuelto un recurso contencioso-administrativo cuya cuestión nuclear pivota sobre un tema muy debatido en los últimos años, especialmente desde que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictase la Sentencia de 3 de septiembre del 2014 (asunto C-127/12). Como se recordará, este fallo provocó la modificación de la normativa reguladora del impuesto sobre sucesiones y donaciones para permitir que los no residentes en España —que lo fueran de algún Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo— pudieran beneficiarse de los incentivos tributarios previstos en las respectivas comunidades autónomas con las que mantuviesen algún punto de conexión, posibilidad de la que hasta entonces estaban privados.

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

Sin embargo, la aludida reforma legal, interpretando restrictivamente la citada sentencia, no alcanzó a los residentes extracomunitarios, extremo que suscitó las críticas de un importante sector doctrinal y, correlativamente, la reacción de algunos de los afectados.

Precisamente en ese contexto ha de enmarcarse el recurso que ahora ha resuelto el Tribunal Supremo, planteado por una residente en Canadá contra una resolución del Consejo de Ministros que —basándose en el criterio de la Dirección General de Tributos en virtud del cual la aludida sentencia comunitaria no resultaba aplicable a los residentes extracomunitarios— denegó su pretensión de obtener una indemnización por la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado español al entender que se estaba aplicando una normativa contraria al Derecho de la Unión Europea.

En este caso, la recurrente sostuvo que la citada sentencia comunitaria era aplicable también a su caso, y para ello invocó otro fallo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Concretamente, la Sentencia de 17 de octubre del 2013 (asunto C-181/12), en la que el tribunal interpretó el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en relación con un caso en el que se cuestionaba la compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de una norma alemana que preveía, a efectos del impuesto sobre sucesiones, beneficios fiscales diferentes en función del lugar de residencia de los sujetos implicados en la transmisión *mortis causa* —en ese caso, Suiza—. Pues bien, el Tribunal de Justicia concluyó que aplicar una menor carga fiscal a las sucesiones en las que esté implicado al menos un residente frente a aquellas en las que los sujetos implicados en la transmisión no tengan la condición de residentes provoca en estas últimas una disminución del valor de la herencia. En consecuencia, consideró que tal discriminación debe entenderse restrictiva de la libre circulación de capitales que, como señala el citado artículo 63, comprende y afecta no sólo a los movimientos de capital entre Estados miembros, sino también a los que se produzcan entre éstos y terceros países.

Han sido precisamente esos argumentos los que ha llevado al Tribunal Supremo a considerar ahora que el recurso planteado ha de resolverse a favor de la recurrente, estimando así que su postura está suficientemente fundamentada con la invocación de la sentencia del tribunal comunitario que acaba de comentarse, cuyo criterio interpretativo se reiteró en sentencias comunitarias posteriores, como la del 26 de mayo del 2016 (asunto C-244/15).

Así las cosas y de acuerdo con la doctrina expuesta por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en las sentencias citadas, de la que también se hizo eco la del 3 de septiembre del 2014, el Tribunal Supremo concluye que, desde un punto de vista general, «la normativa de un Estado miembro que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o de la donación, del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, o del lugar de residencia del donante y del donatario en el momento de la donación, o también del lugar en el que está situado un bien inmueble objeto de sucesión o

de donación, cuando da lugar a que las sucesiones o las donaciones entre no residentes, o las que tienen por objeto bienes inmuebles situados en otro Estado miembro, soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones o las donaciones en las que sólo intervienen residentes o que sólo tienen por objeto bienes inmuebles situados en el Estado miembro de imposición, constituye una restricción de la libre circulación de capitales».

Sin embargo —y como advierte el Tribunal Supremo—, ese criterio interpretativo opera como regla general, lo que no obsta para que, en determinadas circunstancias, puedan existir excepciones que, como tales, deben ser objeto en todo caso de una interpretación estricta. En ese sentido, el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha señalado que, para que discriminaciones por razón de residencia como las apuntadas sean compatibles con las disposiciones del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea relativas a la libre circulación de capitales, «es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general. Además, para estar justificada, la diferencia de trato no debe ir más allá de lo necesario para que se alcance el objetivo perseguido por la normativa controvertida». En la misma línea, el Tribunal de Justicia ha aludido también a la posibilidad de tomar en consideración aquellas restricciones que pudieran tener su fundamento, por ejemplo, en la inexistencia de una obligación convencional de facilitar información por parte del tercer país implicado, cuando de ello se derive la imposibilidad de obtener los datos pertinentes.

Advertidas las excepciones anteriores a la regla general, el Tribunal Supremo, partiendo del hecho de que en el caso objeto de controversia la Administración basó sus conclusiones únicamente en la circunstancia de que la reclamante era residente en un país extracomunitario —sin plantear la posibilidad de que la restricción a la libre circulación resultante de la normativa española pudiera justificarse por alguna excepción a ese principio general en los términos señalados por el Tribunal de Justicia— ha declarado improcedente la inadmisión de la reclamación presentada por la recurrente.

En ese sentido, ha de tenerse en cuenta que el Consejo de Ministros fundamentó tal decisión alegando extemporaneidad, y ello porque consideró que, ya que no le eran aplicables los efectos de la Sentencia de 3 de septiembre del 2014 y su reclamación se planteó en relación con una liquidación correspondiente a un ejercicio que ya había prescrito cuando la presentó, el plazo para recurrir había expirado. Pues bien, precisamente porque el Tribunal Supremo considera ahora errónea la premisa de la que partía la Administración, declara improcedente aquella inadmisión por extemporaneidad.

Así pues, tras reconocer que los efectos de la citada sentencia comunitaria son aplicables a los residentes extracomunitarios, en aplicación del derecho a la libre circulación de capitales, el Tribunal Supremo considera también que concurren las condiciones necesarias para conceder a la recurrente la indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado, toda vez que se

cumplen todos los requisitos para entender que la vulneración del Derecho comunitario por el Estado español está «suficientemente caracterizada», es decir, que es manifiesta y grave. De acuerdo con lo anterior, el fallo reconoce el derecho de la recurrente a la devolución de lo excesivamente satisfecho en un ejercicio ya prescrito, importe que se ha traducido en la diferencia entre lo pagado con normativa estatal y lo que resultaría a pagar con los beneficios fiscales autonómicos correspondientes, más los intereses legales correspondientes desde que se produjo la reclamación a la Administración.

2. Consideraciones finales

Indudablemente, la sentencia comentada merece valorarse por cuanto pone fin a un tema que ha suscitado una larga controversia, lo que no impide advertir que hubiera sido deseable una mención expresa por parte del Tribunal Supremo sobre la oportunidad de modificar la normativa del impuesto sobre sucesiones y donaciones en el sentido expuesto. No obstante, lo cierto es que existen ya noticias de que dicho cambio legal puede producirse próximamente, en el marco de la reforma del sistema de financiación autonómica, mediante la introducción de una disposición adicional en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

De todos modos, y en tanto ello no se produzca, parece que no puede dudarse de los efectos positivos que el nuevo criterio interpretativo tendrá para los residentes extracomunitarios que, a partir de ahora, hayan de tributar por el impuesto sobre sucesiones y donaciones. Por su parte, en relación con la repercusión que este fallo puede tener respecto de aquellos sujetos que ya se hayan visto perjudicados por la errónea interpretación que de la sentencia comunitaria del 2014 realizaron tanto la Administración como el propio legislador, han de diferenciarse dos situaciones, a saber:

- a) En primer lugar, la que se refiere a los sujetos extracomunitarios que, conforme al nuevo criterio interpretativo, hubieran pagado en exceso en una liquidación que todavía no haya devenido firme. No parece que pueda dudarse de que la sentencia del Tribunal Supremo les ha abierto el camino para que puedan solicitar la devolución de los ingresos indebidamente satisfechos a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones.
- b) En segundo lugar, ha de repararse también en la situación de aquellos sujetos para los que ya hubiera prescrito el citado derecho. En relación con estos casos, se ha planteado por parte de algunos profesionales la posibilidad de que los ciudadanos extracomunitarios pudieran tratar de obtener una reparación acudiendo a la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado, tal y como hizo la recurrente en el caso que dio lugar a la sentencia que hemos comentado.

Ahora bien, ha de tenerse en cuenta que en ese caso la reclamación se planteó en el plazo que la ley señala a esos efectos —un año a contar desde la publicación de la aludida

sentencia comunitaria del 2014—, por lo que su situación no puede equipararse sin más a la de los sujetos que ahora pudieran pretender acceder a la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado interponiendo su reclamación desde la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Supremo que hemos comentado.

Defender tal posibilidad en esos otros casos conllevará, en primer lugar, considerar que la interpretación del Tribunal Supremo es clarificadora de la existencia del requisito de violación suficientemente caracterizada del Derecho comunitario. Además, a esos efectos, tampoco podrán obviarse los estrictos requisitos que la vigente regulación de la responsabilidad patrimonial del Estado establece para que pueda acudir a esta vía, requisitos tales como el hecho de limitarla a quienes hubieran agotado previamente los procedimientos de revisión contra la liquidación de la que se deriva la lesión y hubieran obtenido en cualquier instancia sentencia firme desestimatoria de sus pretensiones, siempre que, además, se hubiera alegado en su momento la infracción del Derecho comunitario declarada con posterioridad. Bien es cierto que, respecto de esta última cuestión, el tema podría sufrir una vuelta de tuerca si finalmente se condena a España como resultado del procedimiento de infracción que la Comisión Europea ha iniciado respecto de la regulación española del régimen de responsabilidad patrimonial.

Ya para terminar, únicamente queda referirnos al hecho de que el criterio ahora defendido por el alto tribunal afectará también a las transmisiones de bienes y derechos que puedan realizarse en virtud de los pactos sucesorios previstos en el Derecho civil propio de algunas comunidades autónomas, como sucede, por ejemplo, con los pactos de mejora o las aportaciones previstas por el Derecho civil gallego.