

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

Gabinete de Estudios AEDAF

1. Introducción

Es sabido que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dictado una sentencia, en un recurso por incumplimiento, afectante al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que declara, en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, que el Reino de España ha vulnerado estas disposiciones *“al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste”*.

No es la primera vez que el TJUE declara el incumplimiento del ordenamiento comunitario por parte de las normas tributarias españolas, pero en esta sentencia se detectan, por parte de quienes se han ocupado de su examen, dudas en muchos aspectos respecto de los que se han pronunciado soluciones y consejos a los contribuyentes que carecen de la fundamentación necesaria sobre los que expondremos nuestro parecer.

Además, el interés del tema se proyecta en dos planos diferentes. En primer lugar, en la vertiente comunitaria, donde estamos asistiendo a una respuesta, tanto en el orden civil como en el fiscal, a muchos de los problemas que han venido suscitando las sucesiones transfronterizas, pues, como ha reconocido la Comisión, *“a día de hoy, ocho millones de ciudadanos europeos residen fuera de las fronteras de su país de nacimiento; además, existen dos millones y medio de inmuebles que son propiedad de ciudadanos que viven en países diferentes y cada año los notarios europeos autorizan 450.000 herencias transfronterizas, por valor de unos 123.000 millones de euros”*.

Por otra parte, en el plano interno la sentencia nos remite a la modificación que se ha producido en la LISD por medio de la Disp. Final 3ª de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre,

del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

Y también a la previsión contenida en el Anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria que, en su artículo 31, introduce un nuevo artículo 219, bis, para regular la *"Revocación de actos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea"*.

A la vista de todo ello, es obvio que no tenemos la pretensión de dar respuesta a todas las preguntas que se pueden suscitar en tantos y tan diversos ámbitos, pero sí asumimos el objetivo de ofrecer un resumen razonado y general del contenido y efectos de la sentencia citada.

2. Los problemas del impuesto sucesorio en la Unión Europea

A nuestro juicio, no es fácil entender plenamente el porqué de la sentencia que vamos a examinar sin hacer un breve recorrido sobre el contexto en el que se produce, pues va a incidir en una materia sobre la que pesa, desde varios años atrás, una especial sensibilidad: las sucesiones transfronterizas.

Aunque solo de forma esquemática, vamos a repasar este marco jurídico para constatar que la sentencia no puede desvincularse del mismo y que, es más, sin él, no son comprensibles algunos de sus argumentos ya que podría haber ofrecido un mayor detalle en sus razonamientos.

2.1. Aspectos civiles de las sucesiones transfronterizas

Dado que solo pretendemos trazar un marco de referencia de la sentencia, y que las disposiciones que se han aprobado en la vertiente civil retrasan su entrada en vigor en varios años, solamente indicaremos que la Unión Europea aprobó un Reglamento que regula la ley aplicable a las sucesiones transfronterizas, creando además un instrumento ad hoc: el Certificado Sucesorio Europeo.

El Reglamento, que no trata de los problemas tributarios, se ocupa de la competencia jurisdiccional, de la ley aplicable, del reconocimiento y la ejecución de las resoluciones y de los actos auténticos en materia de sucesiones, fijando un solo fuero aplicable a una herencia transfronteriza, a la que, normalmente y en su ausencia, se aplicarían distintas normativas nacionales, de contenidos divergentes.

2.2. Los aspectos fiscales de las sucesiones transfronterizas

En el ámbito comunitario, y en la vertiente fiscal de las sucesiones y donaciones, son dos las cuestiones que vienen preocupando a la Comisión: la doble imposición que pueden sufrir los ciudadanos de la UE que heredan propiedades en el extranjero, dado que suelen tener que tributar en más de un Estado miembro por la misma herencia; y la discriminación que padecen estas sucesiones o donaciones al verse gravadas en mayor medida las herencias extranjeras que las nacionales.

Ambas realidades han sido abordadas por la Comisión el 15 de diciembre de 2011 mediante un paquete global sobre la fiscalidad de las sucesiones (una Comunicación, una Recomendación -de 15 de diciembre de 2011 relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones (2011/856/UE) Diario Oficial de la Unión

Europea (20.12.2011)- y un documento de trabajo) que entiende posible conseguir ventajas reales para cientos de miles de personas en toda Europa mediante la introducción de pequeños cambios en las normas de los Estados miembros para hacerlas más coherentes entre sí. Ello sin necesidad de recorrer el penoso camino de la armonización o aproximación de las legislaciones nacionales, pues, aunque nos referimos a un impuesto que puede ser muy gravoso para los contribuyentes, la recaudación que representa para los Estados es un porcentaje muy pequeño de sus ingresos fiscales totales: menos del 0,5 %, y menos aún si tenemos en cuenta que las modificaciones solo afectarían a los casos transfronterizos. Es decir, la estabilidad financiera no podría decirse que estuviera comprometida.

En concreto, el panorama que detecta la Comisión en el examen de las legislaciones de los Estados aparece bastante caótico pues hay Estados que han suprimido este impuesto; en los que se mantiene, en unos casos pervive como un impuesto independiente mientras que, en otros, tributa en la imposición sobre la renta; en algunas modalidades se sujeta a gravamen la adquisición de una parte o toda la herencia, mientras que en otras se grava el capital relicto; en unos casos se fija como punto de conexión la residencia, el domicilio o la nacionalidad de la persona fallecida o, también, del causahabiente o del legatario, y la mayoría de los Estados exigen el impuesto a los activos ubicados en su territorio; siendo además que son muy escasos los Convenios de doble imposición relacionados con este tributo.

A los efectos que ahora nos interesan, la Comunicación -Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE (Bruselas, 15.12.2011 COM(2011) 864 final)- adjuntaba un documento de trabajo -Bruselas, 15.12.2011 SEC (2011) 1488 final- de sus servicios examinando la jurisprudencia existente referida a una imposición no discriminatoria de las herencias a la luz de las libertades fundamentales, advirtiendo que, *“en su papel de guardiana de los Tratados, tomará las medidas que juzgue necesarias a fin de combatir los aspectos discriminatorios de las normas de imposición de las herencias vigentes en los Estados miembros”*.

En el citado documento de trabajo se da noticia de las siguientes sentencias en las que el TJUE consideró que leyes fiscales sobre sucesiones y donaciones de los Estados miembros eran incompatibles con el Derecho de la UE:

- Caso Barbier C-364/01 (un Estado miembro no puede aplicar un impuesto sobre sucesiones que permita cierta deducción a efectos fiscales del valor de un patrimonio si el difunto vivía en dicho Estado miembro en el momento de su fallecimiento, pero que no lo permita si el difunto residía en otro Estado miembro antes de su muerte).
- Caso Maria Geurts C-464/05 (es discriminatorio tratar al propietario de una empresa familiar y, después de su muerte, a sus herederos, de forma distinta en función de si la empresa empleaba a trabajadores en el Estado miembro en cuestión o en otro Estado miembro).
- Caso Jäger C-256/06 (los inmuebles situados en el extranjero no deben recibir un trato menos favorable que los nacionales).
- Caso Eckelkamp C-11/07 (es ilegal que un Estado miembro no permita deducir del valor de un inmueble las cargas hipotecarias con las que está gravado, debido únicamente a que, en el momento de la defunción, la persona cuya sucesión se abría residiera en otro Estado miembro).
- Caso Arens-Sikken C-43/07 (es contrario al Derecho de la UE autorizar a un heredero a deducir las deudas sobre los bienes heredados solo si la persona cuya sucesión se abría residía, en el momento de su defunción, en el Estado miembro en el que se encuentra el bien).

- Caso Mattner C-510/08 (es incompatible con la libre circulación de capitales una disposición del impuesto sobre donaciones y sucesiones por la que la desgravación fiscal para los hijos del donante es inferior si todas las partes son no residentes de lo que habría sido si alguna de ellas fuese residente).
- Caso Halley (C-132/10) (es discriminatorio establecer plazos de prescripción distintos para la valoración de acciones nominativas, a efectos de tributación de una sucesión, en función de la ubicación, en el Estado miembro de tributación o en otro Estado miembro, de la sede de la dirección efectiva de la empresa emisora en la que participaba el difunto).

En todos estos asuntos, salvo en el caso Maria Geurts C-464/05, en el que la sentencia se fundó en la libertad de establecimiento, el Tribunal basó sus sentencias en la libertad de circulación de capitales. Es decir, de alguna forma, el enfoque de la Comisión, sus fundamentos y sus fines ya estaban trazados con anterioridad a la sentencia.

Al margen de las sentencias recogidas en el documento de trabajo citado, más recientemente el TJUE se ha pronunciado también en relación al impuesto sucesorio en dos ocasiones. En la primera, sentencia de 19 de julio de 2012, Asunto C-31/11 (Scheunemann), el Tribunal declara contraria a la libertad de establecimiento -artículos 49 TFUE y siguientes- una normativa que niega ciertas ventajas fiscales a una herencia en forma de participación en una sociedad de capital establecida en un país tercero, mientras que las confiere en caso de herencia de tal participación si el domicilio social está situado en un Estado miembro.

Y, en la segunda, sentencia de 17 de octubre de 2013, asunto C-181/12, resolviendo una cuestión prejudicial, el Tribunal declara que: *“Los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro relativa al cálculo del impuesto sobre sucesiones que establece, en caso de adquisición mortis causa de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado, que la reducción de la base imponible en el supuesto –como sucede en el litigio principal– de que el causante y el causahabiente residan, en el momento del fallecimiento, en un tercer país como la Confederación Suiza, es inferior a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en ese mismo momento, en dicho Estado miembro”.*

Este último pronunciamiento tiene interés no solo por la proximidad en el tiempo con la sentencia que estamos analizando, sino porque se acude nuevamente a la libre circulación de capitales como parámetro de la inadecuación de la norma alemana enjuiciada con el orden comunitario, y porque esta libertad, como después veremos, se aplica a unos hechos relacionados territorialmente con Suiza (causante y causahabiente eran residentes en Suiza, aunque la finca transmitida estaba situada en Alemania).

3. El impuesto español ante la Union Europea: cuestiones previas

3.1. La situación del ISD como impuesto cedido

Expuesto sucintamente el contexto en el que se va a dictar la sentencia de 3 de septiembre de 2014, que nos adelanta bastante su contenido, vamos a dar noticia de la situación de la norma española resaltando los aspectos del impuesto que ahora nos interesan y del largo proceso que la precedió. Ahora bien, antes de entrar en estas cuestiones no es posible olvidar que, de forma casi generalizada, la doctrina había abordado el tema pronunciándose reiteradamente sobre la inadecuación del impuesto español al ordenamiento comunitario.

Por solo citar algunos estudios mencionaremos la obra de María Cruz Barreiro Carril ("Los Impuestos directos y el derecho de la Unión Europea. La armonización negativa realizada por el TJUE" Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 2012), el trabajo de Lilo Piña Garrido ("El nuevo sistema de financiación de las CCAA: autonomía, espacios fiscales propios y competencias normativas (I)" Crónica Tributaria. Nº 138/2011), el de José Manuel Tejerizo López ("El impuesto sobre sucesiones y donaciones como impuesto cedido a las Comunidades Autónomas". UIMP, julio 2014), o nuestra publicación en esta misma Revista (nº 89, 2010. "Las diferencias de tributación por razón de la residencia en el Impuesto sobre Sucesiones").

Ocupándonos del tema señalado anteriormente y dado que no es necesario referir ahora la legislación española en los aspectos relevantes en el caso, nos limitaremos a señalar que, en la normativa española, encontramos dos claras fuentes o causas de un tratamiento claramente diferenciado dentro del impuesto:

- La existencia de una obligación real y otra personal, fijada en función de la residencia de adquirente (causahabiente o donatario). A consecuencia de su distinta residencia, en territorio español o fuera del mismo, se aplican normas distintas en relación a la base imponible y liquidable, patrimonio preexistente, deducciones en la cuota, etc.
- La cesión del ISD a las CCAA con atribución de competencias normativas sobre los sujetos por obligación personal y en los casos en los que el causante o donante residieran en su territorio o los bienes inmuebles radicasen en él. A consecuencia de ello, los contribuyentes no residentes en territorio español no pueden aplicarse las normas autonómicas, que, como regla general, contienen reducciones importantes en el tributo.

El resultado de estos dos factores es que, en algunos casos, un residente puede beneficiarse de una bonificación de hasta el 99% en el Impuesto de Sucesiones, mientras que en el caso de un no residente se le repercuten tipos de gravamen que van desde el 7,65% al 34% sobre el valor real de los bienes y derechos adquiridos.

En el plano internacional, a esta situación se debe añadir que España solo tiene firmados tres Convenios de doble imposición relativos a este impuesto (Francia, Alemania y Suiza) en los que se viene a disponer que los nacionales de uno de los dos Estados contratantes no pueden ser gravados en el otro Estado por impuestos distintos o más elevados que los que recaigan, en las mismas condiciones, sobre los nacionales de este último Estado. Todos ellos disfrutarán, en las mismas condiciones, de las mismas exenciones, desgravaciones en la base, deducciones, bonificaciones del Impuesto concedidas en atención a la situación familiar. Es decir, estaríamos ante un tratamiento discriminatorio derivado de la ley del impuesto escasamente corregido por medio de Convenios de doble imposición.

En cuanto al plano interno, la existencia de normas autonómicas tan dispares, constantemente denunciadas por toda la doctrina, ha motivado que nuestro Tribunal Supremo, auto de 8 de mayo de 2013, haya planteado cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 12 bis de la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana (Regulación del tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos), ya que lo considera contrario a los arts. 14, 31.1 y 139.1 de la Constitución Española por cuanto, en supuestos iguales, se aplica un tratamiento desigual que deriva de la mera diferencia de residencia y sin que responda a ningún fin constitucionalmente legítimo. Aunque es fácil acudir al argumento de trasladar el sentido de la STJUE a la situación interna, lo cierto es que los razonamientos, los principios jurídicos y los valores en presencia, son completamente distintos en ambos casos.

3.2. El largo conflicto del ISD ante la Comisión Europea

Siguiendo el relato que hace la propia sentencia de los antecedentes que desembocaron en el planteamiento del recurso por incumplimiento ante el Tribunal, nos hemos de remontar hasta julio de 2007, cuando la Comisión envió un requerimiento al Reino de España advirtiéndolo *“de la posible incompatibilidad de algunos aspectos de la legislación estatal del impuesto... con los artículos 21 TFUE y 63 TFUE así como con los artículos 28 y 40 del Acuerdo EEE”*.

Es decir, el enjuiciamiento de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones desde la perspectiva de la libertad de establecimiento y de la libre circulación de capitales, estaba suscitado con siete años de antelación a la sentencia y, según hemos visto, en paralelo a las preocupaciones de la Comisión relacionadas con la situación del tributo en el ámbito comunitario.

Aunque España había respondido a este requerimiento el 23 de octubre de 2007, los argumentos no satisficieron a la Comisión, pues en 2010 envió un dictamen motivado.

Como estas actuaciones de la Comisión se relacionaban con la citada ley española, pero también con la Ley 21/2001 reguladora de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas, que había sido modificada por la Ley 22/2009, el 17 de febrero de 2011 se volvió a enviar a España un dictamen motivado complementario que tenía por objeto analizar la nueva Ley 22/2009 y examinar la cuestión a la luz de la sentencia Azores, dando al Estado un plazo de dos meses para elaborar una respuesta satisfactoria e instándole a introducir cambios en la legislación para garantizar su pleno ajuste a lo ordenado en los artículos 45 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Recibida la respuesta, finalmente se decidió, en marzo de 2012, interponer el recurso por incumplimiento en relación exclusivamente con la ley estatal, debido a que era ésta, a juicio de la Comisión, la que permitía una discriminación en función de la residencia, lo cual debía considerarse como incumplimiento.

4. La sentencia de 3 de septiembre

4.1. El debate entre España y la Comisión

El objeto sobre el que la Comisión planteó el recurso está claramente descrito por el Tribunal cuando nos dice:

“32 La Comisión mantiene en su demanda que la Ley estatal permite a las Comunidades Autónomas establecer diversas reducciones fiscales que se aplican únicamente en caso de conexión exclusiva con el territorio de esas Comunidades. Ello tiene como consecuencia que la sucesión o la donación en la que intervenga un causahabiente o un donatario o un causante que no reside en el territorio español, o bien una sucesión o una donación que tenga por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, no puede beneficiarse de esas reducciones fiscales, de lo que nace una diferencia de trato contraria a los artículos 21 TFUE y 63 TFUE.”

Esa diferencia de trato supone además que la carga fiscal derivada de la aplicación de las normas autonómicas (aplicable siempre a los residentes), es en todo caso menor que la carga derivada de la sola aplicación de la normativa estatal (a los no residentes). Así lo sostuvo la Comisión en su recurso afirmando que *“en el supuesto de que sólo la legislación estatal sea aplicable, la carga fiscal soportada es más elevada”* (párrafo 36). Afirmación que se convertía en una petición de principio (y así fue aceptada por el Tribunal).

Pues bien, siendo este el efecto derivado de la ley estatal, esta diferencia de trato constituye un obstáculo a la libre circulación de personas y de capitales contraria a los artículos 21 TFUE y 63 TFUE. Concretamente, se trataba, a juicio de la Comisión, de una discriminación injustificada *“dado que no existe ninguna diferencia objetiva que pueda fundamentar una diferencia de trato entre los residentes y los no residentes o entre los residentes que poseen un bien inmueble en España y los que lo poseen en el extranjero”* (parágrafo 46).

En contra de lo anterior, las alegaciones presentadas por España venían a centrarse en aspectos que, pensamos, ya estaban decididos por el Tribunal (según los antecedentes de su jurisprudencia que hemos expuesto) o que solo indirectamente conformaban el objeto del recurso.

Así sucede por ejemplo con la alegación de no comparabilidad de la situación de los residentes y de los no residentes que aducía el Reino de España argumentando que *“los residentes tributan por todas las adquisiciones de bienes y derechos con independencia del lugar en el que se hallan o son ejercitables, mientras que los no residentes sólo tributan por las adquisiciones de bienes situados en el territorio español y de derechos ejercitables en el mismo territorio”* y que *“para apreciar la existencia de una diferencia de trato no basta considerar un aspecto específico de la liquidación, en este caso los beneficios fiscales como las reducciones y las deducciones, sino que es preciso analizar la cuota tributaria teniendo en cuenta la composición de la base imponible y el tipo de gravamen efectivo derivado de la aplicación de la tarifa del impuesto”* (parágrafo 50).

Es decir, España venía a cuestionar un tema fundamental para la argumentación de la Comisión: que la situación de los residentes y no residentes ante el impuesto fuese la misma, pues, además de la aplicación o no de las reducciones autonómicas, la forma en que se calculaban otros elementos de cuantificación del impuesto eran también diferentes, lo que podía dar lugar a que no siempre la carga fiscal del no residente –a quien no se le aplicaban las normas autonómicas– fuese superior a la del residente.

Sin embargo, como veremos, la sentencia no entrará en detalle en esta alegación.

Por otra parte, las alegaciones sobre la descentralización fiscal española, que, posiblemente solo se entienden por el contenido del último dictamen que la Comisión remitió a España en el que se declara procedente analizar la nueva Ley 22/2009 y examinar la cuestión a la luz de la sentencia Azores, tampoco fueron objeto de preocupación en la sentencia, quizá porque el Tribunal centró de inmediato el debate en la propia ley estatal, pues, como dice la sentencia *“es preciso observar que en su recurso por incumplimiento la Comisión no se refiere a las medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas sino únicamente a la legislación estatal”* (29).

4.2. La argumentación y el fallo

Del examen de los planteamientos de la Comisión deducimos que el centro del debate se situaba en la discriminación causada por la ley estatal española que permitía aplicar a los residentes unos beneficios autonómicos que, en cambio, no se aplicaban a los no residentes. Sin embargo, como veremos, los razonamientos del Tribunal que le conducen al fallo, no se limitan a esta cuestión sino que se orientan hacia un terreno más amplio, pues afecta a todas las diferencias de trato contenidas en el ISD, y no solo a las autonómicas.

En concreto, el fallo declaraba: *“... el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios*

residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste”.

A esta conclusión llegará el Tribunal afirmando, en primer lugar, que “...constituyen restricciones de los movimientos de capitales las medidas nacionales que causan una disminución del valor de la herencia o de la donación de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se grava la sucesión o la donación, o de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran los bienes afectados y que grava la sucesión o la donación de éstos”. Y que se trata de una restricción, prohibida en principio, siempre que encierre una discriminación no justificada. En concreto, dirá la sentencia:

“58 ..., 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”.

Aplicando lo anterior al tema que se le somete, va a declarar que la sucesión o la donación en la que intervenga un causahabiente o un causante -o un donatario- que no reside en el territorio español, no podrá beneficiarse de esas reducciones fiscales –claramente se refiere a las autonómicas-, por lo que el valor de esa sucesión o esa donación se reducirá (parágrafo 60), y por tanto la legislación estatal en cuestión constituirá una restricción de la libre circulación de capitales, prohibida en principio por el artículo 63 TFUE, apartado 1 (parágrafo 69).

Finalmente, en cuanto a la posible justificación de una restricción de los movimientos de capitales (artículo 65 TFUE que ordena: “lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a [...] aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital”), la sentencia considera que, por tratarse de una excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales, debe interpretarse en sentido estricto, debiendo además estar al límite que se fija en relación a esta excepción, pues el propio Tratado ordena que las disposiciones nacionales “no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63 TFUE”.

Por ello, tras mencionar la alegación formulada por España antes examinada –relativa a que las situaciones de los residentes y los no residentes no son comparables porque la base imponible y otros elementos de cuantificación del impuesto difieren según el supuesto de que se trate y no solo hay diferencias autonómicas- el Tribunal responde que no existe ninguna diferencia entre la situación objetiva de un residente y la de un no residente que pueda sustentar una diferencia de trato, ya que la ley española “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”. Y a continuación sigue afirmando que la Ley los coloca en el “mismo plano” y por tanto “no puede, sin crear discriminaciones, tratar de manera diferente en el marco del mismo impuesto a esas dos categorías de sujetos pasivos o de bienes en lo que atañe a las reducciones fiscales” (parágrafo 78). Un argumento a nuestro juicio de difícil comprensión para conformar la ratio decidendi pues precisamente lo que alegaba la parte demandada era que los contribuyentes, residentes y no residentes, no estaban situados por la Ley

en el “mismo plano” ya que las diferencias en su tratamiento eran muchas, no limitadas a las reducciones en la base imponible, y que ello no siempre suponía un peor tratamiento para los no residentes.

Por ello entendemos que los razonamientos del Tribunal le han conducido a declarar que la ley española del ISD es contraria a la libre circulación de capitales, pero que ello supone ir más allá que los argumentos de la Comisión, para la cual lo esencial era que las disposiciones autonómicas, cuya aplicación permite la ley estatal, no se aplican en unos casos y sí en otros, pero sin ocuparse de las otras diferencias -entre obligación personal y real de contribuir-. Es decir, el fallo no se ajusta plenamente, pensamos, al debate y a los razonamientos expresados por las partes en el litigio.

5. Los efectos de la sentencia

5.1. Los efectos sobre terceros estados

La primera cuestión que debe destacarse es que la sentencia que comentamos considera que se ha vulnerado la libre circulación de capitales, la única de las libertades económicas reconocidas en el Tratado que puede invocarse no sólo en relación con operaciones producidas entre los Estados miembros, sino también a las que tengan lugar entre Estados miembros y terceros países –además de sus efectos entre los estados pertenecientes al Espacio Económico Europeo-. Sin embargo, la extensión de la libertad comentada a terceros Estados no significa que se produzca en idénticos términos que a los residentes en Estados miembros (Elena LÓPEZ MURO, *Comentarios a las medidas adoptadas por el gobierno para evitar la discriminación entre residentes y no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Diario La Ley, 2 de Diciembre de 2014).

A este efecto hemos de advertir que la libre circulación de capitales se refiere esencialmente al derecho de los distintos sujetos a invertir en el territorio de otro Estado –así como a recibir inversiones procedentes de aquellos- sin padecer obstáculos fiscales, salvo que tengan justificación suficiente y razonable, respetuosa con el principio de proporcionalidad, que vayan más allá de las restricciones derivadas de la mera existencia de distintos regímenes fiscales en los diferentes Estados.

En concreto, esta libertad se aplica *“sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a: a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital; b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.”*

Pero, en todo caso, estas limitaciones *“no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos.”*

Ahora bien, en el ámbito de las relaciones entre sujetos vinculados a Estados terceros, no miembros de la UE, además de admitirse las mismas restricciones ya señaladas, se admiten otras –las que ya existían a 31 de diciembre de 1993 en relación con las inversiones directas y las que pudieran adoptar las propias instituciones de la Unión Europea- aunque se trata de limitaciones que quedan en todo caso al margen del tema que ahora estamos analizando. Es decir, aunque la sentencia no lo exprese, pensamos que su contenido se podrá extender a situaciones en las que el contribuyente no residente, sea a su vez residente en un Estado tercero. Si bien, ello solamente cuando la libre

circulación de capitales no se vea afectada de modo secundario o incidental, pues, si la restricción denunciada como principal se refiere a otra de las libertades económicas (v.g. la libertad de establecimiento), entonces no se producirá la extensión comentada a las relaciones con terceros países. Debiendo además tenerse en consideración si existe o no con ese país tercero un convenio sobre intercambio de información, pues, en este caso, la restricción a la libre circulación de capitales referida a ese tercer Estado carecería de esa posible justificación. Quizá este dato haya sido tomado en consideración por la AEDAF en el documento publicado con el título *"Observaciones de la AEDAF a las modificaciones previstas en la normativa reguladora del ISD"*, en el que recoge una propuesta de redacción sobre la reforma del ISD contenida en el, entonces, proyecto de reforma del IRPF (hoy Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias).

5.2. Los efectos sobre las normas del impuesto sucesorio

Según hemos expuesto anteriormente, el efecto sustancial del fallo consiste en la prohibición de la discriminación existente en las sucesiones entre causahabientes residentes y no residentes: la que se pueda producir también en la sucesiones entre los causantes residentes y no residentes en España; la diferencia en el trato fiscal en las donaciones, cuando se produzcan entre los donatarios residentes y no residentes en España; y, finalmente, las diferencias en las donaciones de bienes inmuebles, según se encuentren situados en territorio español o fuera de éste.

Ahora bien, al margen de ello, brevemente hemos de señalar dos cosas relevantes con el fin de fijar el conjunto de efectos de la sentencia comentada.

La primera de ellas nos remite a los efectos que tienen estas sentencias sobre las normas internas de los Estados. La segunda cuestión es que guarda silencio sobre sus efectos en el tiempo, lo que no siempre ha ocurrido (caso *Roders BV, As. Acumulados 367/93 y 377/93*), por lo que habremos de estar a lo que se desprenda de la doctrina general al respecto.

La respuesta a ambas cuestiones la podemos resumir diciendo que las sentencias del TJUE no tienen efectos anulatorios de las normas internas, sino que, como declaró el mismo Tribunal (As. 24 y 97/89): *"...la declaración, en una sentencia con efecto de cosa juzgada respecto al Estado miembro de que se trate, de un incumplimiento de las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario, implica para las autoridades nacionales competentes la prohibición de pleno derecho de aplicar una disposición nacional que haya sido declarada incompatible con el Tratado y, en su caso, la obligación de adoptar las disposiciones necesarias para dar plena efectividad al Derecho Comunitario"*.

Y, aunque el Tratado no especifica el plazo dentro del cual los Estados debe ejecutar la sentencia declarativa de incumplimiento, la jurisprudencia ha declarado que *"la ejecución de la sentencia debe iniciarse inmediatamente y completarse en el menor plazo posible"* (STJCE 6-11-1985, as. 131/84).

A los anteriores efectos, nuestro Tribunal Constitucional ha manifestado (Sentencia 145/2012, de 2 de julio de 2012) que:

"... es pertinente traer a colación la doctrina fijada en la Declaración 1/2004, de 13 de diciembre (DTC 1/2004 FJ 4), en la que precisamos que la primacía no se sustenta necesariamente en la jerarquía, "sino en la distinción

entre ámbitos de aplicación de diferentes normas, en principio válidas, de las cuales, sin embargo, una o unas de ellas tienen capacidad de desplazar a otras en virtud de su aplicación preferente o prevalente debida a diferentes razones”; lo que obliga al Juez nacional o a la Administración pública, en su caso, a aplicar la norma prevalente y a dejar sin efecto a la norma desplazada, aun cuando no haya sido expulsada del ordenamiento interno

... como consecuencia de todo lo anterior, los Jueces y Tribunales ordinarios de los Estados miembros, al enfrentarse con una norma nacional incompatible con el Derecho de la Unión, tienen la obligación de inaplicar la disposición nacional, ya sea posterior o anterior a la norma de Derecho de la Unión... Esta facultad de inaplicación se ha extendido también a las Administraciones públicas, incluidos los organismos reguladores...”

Y, en la misma sentencia, respecto de los efectos en el tiempo de las sentencias del TJUE, dice:

“... la naturaleza declarativa de las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que resuelven recursos por incumplimiento no afecta a su fuerza ejecutiva (derivada directamente del art. 244 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, hoy art. 280 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea, donde se establece expresamente que “las sentencias del Tribunal de Justicia tendrán fuerza ejecutiva”), ni emepe sus efectos ex tunc...

la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha confirmado el efecto ex tunc de dichas resoluciones, sin perjuicio de la facultad del Tribunal de limitar temporalmente los efectos de sus Sentencias ex art. 231 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (hoy art. 264 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea).”

Es decir, en principio la sentencia impide que, hacia el futuro, puedan aplicarse las normas que son objeto de la misma, se trate de hechos imponible realizados con posterioridad o con anterioridad. Ahora bien debemos preguntarnos si los hechos afectados por la sentencia, al no poderseles aplicar la Ley vigente y no haberse aprobado todavía la norma contenida en la recientemente aprobada LIRPF, han quedado exonerados indirectamente del gravamen, o si, al contrario, existe la posibilidad de exigir el pago del impuesto, aunque sin producir el efecto discriminatorio declarado contrario al derecho comunitario. Esta cuestión la abordaremos seguidamente pues también afecta a quienes, habiendo tributado ya conforme a las normas objeto de la sentencia, decidan reclamar la devolución del impuesto o cualquier forma de resarcimiento del daño soportado -efectos pro praeterito-, pues, si fuese posible practicar una liquidación, en aplicación de las normas vigentes al tiempo de producirse el hecho imponible –no se olvide que la sentencia no tiene efectos anulatorios- pero sin producir la discriminación prohibida, podríamos hablar de una liquidación de referencia cuyo importe no habría de ser devuelto.

La pregunta no es retórica, porque acabamos de conocer lo sucedido con los efectos de la sentencia del “céntimo sanitario”, y la pretensión, finalmente abandonada, de exigir a los contribuyentes en todo caso el “impuesto mínimo”.

En efecto, la STJUE ha creado una situación en la que no es fácil determinar qué normativa se podía aplicar para calcular el impuesto pagado en exceso, aunque tampoco nos parece una solución justa el efecto discriminatorio inverso que se produciría al exonerar solamente a determinados contribuyentes en comparación con los que no se verían afectados, y con aquellos otros cuyos hechos imponibles se hubiesen producido tras la entrada en vigor de la reforma de la LISD. Sin duda, desde una perspectiva formal (no se entienda en sentido despectivo), respetuosa con la reserva de Ley, este efecto discriminatorio sería perfectamente defendible, pero el efecto creado ahora sería inverso del que se acaba de evitar.

Pues bien, a pesar de lo anterior, creemos que no es fácil sostener que la nueva discriminación se pueda soslayar sencillamente aplicando, a los sujetos afectados por la sentencia –quienes podrían pedir la devolución del impuesto, según veremos después- y a los hechos imponible producidos desde la sentencia hasta la vigencia de la reforma, la bonificación autonómica referida a la sucesión o donación en cuestión; bonificación cuya inaplicación –por imperativo de la Ley estatal que lo impedía- había provocado la discriminación prohibida por el Tratado. Es decir, se trataría de autoliquidar y pagar el impuesto en función de la normativa estatal y de la norma autonómica cuya aplicación hubiese correspondido de no mediar la ley del Estado que lo impedía (la correspondiente a la residencia del causante, al lugar de localización del inmuebles, etc.), o bien de solicitar la devolución pero aceptando que el importe a devolver sería la diferencia entre lo pagado y la liquidación que hubiera debido practicarse aplicando el criterio antes expuesto.

Posiblemente esta respuesta tendría encaje materialmente con lo señalado por la propia Comisión Europea, en su Recomendación de 15 de diciembre de 2011, relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones (DOUE de 20/12/2011), en la que apuntaba como punto de conexión mas adecuado el del *vínculo personal más estrecho* con un territorio o un Estado. Añadiendo además, al efecto de concretar este concepto, que se entendía por tal: *“un no residente en España tiene el vínculo personal más estrecho con la Comunidad autónoma en que disponga de un lugar de habitación permanente; si la persona dispone de un lugar de habitación permanente en más de una Comunidad autónoma o no dispone de ninguno, se puede considerar que el vínculo personal más estrecho lo tiene con la Comunidad autónoma con la que se mantienen unas relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales)”* (Recomendación citada por José A. Rozas Valdés, “El TJUE declara contrario al Dº Comunitario el ISD español. Análisis de la STJUE de 3 de septiembre de 2014, Asunto C-127/12”, RCyT. CEF, núm. 379 (octubre 2014) – Págs. 141-147.

También desde el punto de vista técnico sería en ocasiones difícil conciliar las normas sobre obligación real de contribuir con las normas autonómicas que deberían aplicarse a un mismo caso, a no ser que la solución consistiese en dar una opción a los contribuyentes afectados por la sentencia para que eligiesen tributar, según las normas de la obligación real, exclusivamente, o de la obligación personal, con aplicación entonces de las normas autonómicas que hubiesen correspondido. Una técnica que ya sabemos se ha empleado en casos semejantes.

Ahora bien, desde el punto de la seguridad jurídica –entre otros valores jurídicos-, cualquiera de estas posibilidades sería absolutamente rechazable.

5.3. La modificación de la ley del impuesto

Como consecuencia de lo que hemos expuesto en los apartados anteriores, se ha visto la necesidad de modificar el propio texto de la Ley del impuesto, para lo que se ha aprovechado el vehículo brindado por el proyecto de Ley de reforma de la imposición sobre la renta que estaba en tramitación al tiempo de conocerse la sentencia, fijando su entrada en vigor en enero de 2015.

Así fue como el 25 septiembre el Grupo Popular en el Congreso presentó una **enmienda de modificación de la Ley 29/1987 del Impuesto Sucesiones y Donaciones** incluyendo una Disposición final tercera en el Proyecto de Ley de Reforma del IRPF con la intención de introducir un tratamiento similar en la tributación de residentes y no residentes.

Las ideas fundamentales de esta enmienda y de las modificaciones que se producirían hasta el Senado, discurrían en el sentido de permitir a los no residentes (residentes en la UE o en el EEE) aplicar la normativa de la Comunidad

Autónoma donde se encontrase el mayor valor de los bienes y derechos de la herencia situados en España, si el causante fuese no residente; o de la Comunidad Autónoma donde residiese el fallecido; la normativa autonómica de la Comunidad donde se encontrase el inmueble donado; así como, en donaciones de bienes muebles, aplicar la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto; etc.

Junto a estas previsiones se introducirá, entre otras normas con distinto alcance, una regla para fijar la residencia en el territorio de una Comunidad Autónoma de las personas físicas residentes en territorio español, estableciéndola en el lugar en el que permanezcan un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo. Así como otra disposición tendente a establecer la obligatoriedad de presentar una declaración con autoliquidación para los contribuyentes que deban cumplimentar sus obligaciones por este impuesto a la Administración Tributaria del Estado.

Como idea general podemos decir que la norma aprobada, como Disposición adicional segunda, se mantiene en los mismos términos que acabamos de resumir, si bien se han producido otras modificaciones en nuestro ordenamiento, también vinculadas a la sentencia que comentamos (Claramente en el impuesto sobre el patrimonio se ha venido a ordenar que los contribuyentes no residentes que sean residentes en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo tendrán derecho a la aplicación de la normativa autonómica donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español).

6. Los efectos de la sentencia sobre las situaciones jurídicas pretéritas

Como hemos expuesto, la sentencia del TJUE no tiene efectos de anulación de las normas, ni tampoco tal anulación sería equiparable a la nulidad absoluta y, si bien sus efectos son *ex tunc*, tampoco puede asumirse esta afirmación como un dogma, según veremos. Es decir, los pagos que se hubiesen realizado en aplicación de normas tributarias que se han declarado contrarias al ordenamiento comunitario, si bien tienen en principio la calificación de pagos indebidos, no generan de forma automática, ni en todos los casos, un derecho a la devolución de lo ingresado, más sus intereses de demora.

Aunque estas ideas no sería necesario expresarlas, por ser sobradamente conocidas, sin embargo no siempre se desprenden con claridad de las aportaciones de quienes han estudiado este tema. Por esta razón vamos a hacer un esquema de la situación en que, en el momento actual, se encuentran los contribuyentes que hubiesen realizado pagos –cuotas, intereses, recargos o sanciones– en aplicación de las normas del ISD afectadas por la sentencia.

6.1. Los principios del Derecho Comunitario relativos a la reparación de daños por incumplimiento y a la devolución de los pagos indebidos

Como ha declarado recientemente el TJUE, en la sentencia de 15 de octubre de 2014, Gran Sala, Asunto nº C-331/13:

27. Es jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia que el derecho a obtener la devolución de los impuestos percibidos en un Estado miembro infringiendo las normas del Derecho de la Unión es la consecuencia y el

complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia. Por lo tanto, en principio, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión...

29. El principio de la obligación de los Estados miembros de rembolsar con intereses los importes de los impuestos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión se deduce de este ordenamiento jurídico...

Esta doctrina, es sabido que ha tomado su causa del artículo 288 del TFUE que regula la *«responsabilidad derivada de los daños causados por la Comunidad»*, con cuyo fundamento resulta que los incumplimientos del Derecho comunitario, bien por la Comunidad, bien por los Estados miembros, generan en los ciudadanos un derecho a la reparación de los daños causados (La STJCE de 30 de septiembre de 2003, asunto *Köbler*, As. C-244/01, ha establecido que la responsabilidad de los Estados por daños causados a particulares por violaciones del Derecho comunitario alcanza a los órganos jurisdiccionales de dicho Estado miembro).

La razón de ello se encuentra en que la plena eficacia de las normas comunitarias se vería cuestionada, y la protección de los derechos que reconocen se debilitaría, si los particulares no tuvieran la posibilidad de obtener una reparación cuando sus derechos son lesionados por una violación del Derecho comunitario imputable a un Estado miembro.

Ahora bien, para que nazca la obligación de reparación de daños causados a los particulares por las violaciones del Derecho comunitario, deben concurrir, según esta jurisprudencia, tres requisitos -sin perjuicio de que, con arreglo al Derecho nacional, el Estado pueda incurrir en responsabilidad en virtud de requisitos menos restrictivos-: Primeramente, que la norma jurídica violada tenga por objeto conferir derechos a los particulares. En segundo lugar, que la violación esté suficientemente caracterizada. Se considera que es un criterio decisivo para considerar que una violación del Derecho comunitario es suficientemente caracterizada cuando su inobservancia sea manifiesta y grave, debiendo tomarse en consideración el grado de claridad y de precisión de la norma vulnerada; la amplitud del margen de apreciación que la norma infringida deja a las autoridades nacionales o comunitarias; el carácter intencional o involuntario de la infracción cometida o del perjuicio causado; el carácter excusable o inexcusable de un eventual error de Derecho; la circunstancia de que las actitudes adoptadas por una Institución comunitaria hayan podido contribuir a la omisión; la adopción o al mantenimiento de medidas o de prácticas nacionales contrarias al Derecho comunitario. (José Ramón Rodríguez Carbajo, *“La responsabilidad patrimonial de la Administración derivada de las normas internas que infringen el Derecho comunitario: ¿punto final?”*, Diario La Ley, 19 de Noviembre de 2014); y que exista una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por quienes hayan sido perjudicados.

Debiendo añadirse a lo anterior, y a los efectos que ahora interesan, que la sentencia que declarase la violación del Derecho comunitario por alguna norma interna, no limitase eficacia retroactiva. Pues, si bien la regla general es que la sentencias del TJCE tienen efectos ex tunc –salvo lo que seguidamente se verá-, también es posible que el TJCE limite en el tiempo los efectos retroactivos de alguna sentencia por diversos motivos.

Por tanto, salvo que el Derecho interno de un Estado haya establecido un régimen más favorable del derecho a la devolución, los Estados deberán reparar los daños causados por sus incumplimientos siguiendo o aplicando sus procedimientos internos –“autonomía procedimental” ya que no existe un procedimiento comunitario fijado al efecto-. Ahora bien, tales procedimientos deberán respetar las siguientes pautas (proclamadas como principios jurídicos): a) no podrán fijar un medio de reparación por tales incumplimientos, cuyos requisitos resulten menos favorables que los referentes a solicitudes semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia); y b) no

podrán imposibilitar o hacer excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento (principio de efectividad).

Ahora bien, para indemnizar estos daños, los Estados sí pueden tener en cuenta el principio de seguridad jurídica cuando se enfrenten a situaciones que hubiesen adquirido firmeza. Así ha sido admitido por el TJUE cuando ha considerado compatible con el ordenamiento comunitario *“la fijación de plazos razonables de carácter preclusivo para recurrir, en interés de la seguridad jurídica que protege tanto al contribuyente como a la Administración de que se trate”*, siempre que estos plazos no *“hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario, aun cuando, por definición, el transcurso de dichos plazos implique la desestimación, total o parcial, de la acción”* (sentencias de 9 de febrero de 1999, Dilexport (C-343/1996), o la de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer (C-62/2000).

No obstante esta limitación, fundada en la seguridad jurídica ya que se esgrime frente a situaciones consolidadas y que se ha considerado compatible con el Derecho de la UE, existen sentencias en las que el TJUE entendió que, a pesar de la firmeza de los actos, las Administraciones deberían revisar sus actuaciones. Tales situaciones han sido: cuando el Derecho interno ofrecía la posibilidad de revisar la resolución administrativa adoptada; si la decisión administrativa devenido firme como consecuencia de una sentencia de un Tribunal nacional contra la que no cupiera posterior recurso o que, basada en el Derecho comunitario y sin haber planteado una cuestión prejudicial, se considere incorrecta a la vista de posteriores decisiones del TJCE; etc.

6.2. Las previsiones en el Ordenamiento Tributario Español

En relación con la sentencia que comentamos, la primera observación relativa a sus efectos en el ordenamiento español es que, en principio, los pagos realizados al amparo de las normas del ISD afectadas, si generan un derecho a su devolución. Tal efecto se produciría exclusivamente en relación con el Estado, ya que las Comunidades Autónomas quedan fuera de los efectos del pronunciamiento que comentamos. No tendrá ningún efecto, por tanto, lo establecido en la Disposición adicional primera de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible.

En segundo lugar, hemos de diferenciar dos vertientes del problema: las previsiones de nuestro ordenamiento tributario respecto de los procedimientos o vías para obtener la devolución de los pagos que se hubiesen efectuado al amparo de las normas afectadas por la sentencia, y, por otra parte, las previsiones encaminadas a la exigencia de responsabilidad patrimonial del Estado por incumplimiento del Derecho comunitario.

Respecto de las vías establecidas en nuestro ordenamiento tributario para obtener la devolución de un pago indebido por haberse exigido contraviniendo el orden comunitario, y ante la inexistencia de un procedimiento específico a tal finalidad –a salvo la previsión del anteproyecto de reforma de la LGT– hemos de señalar que las vías extraordinarias de revisión de actos previstas en la LGT no siempre son adecuadas, sea por su propia configuración legal, sea por la interpretación que le han dado los tribunales. Así, ni es posible reclamar la devolución de lo indebido por entender que el pago se hizo por error, ya que solo se toma en consideración el error material o de hecho; ni es posible acudir al procedimiento de revocación previsto en el artículo 219 de la citada Ley; así como tampoco es invocable la nulidad de pleno derecho, pues si bien un sector cualificado de la doctrina afirma que el quebrantamiento de una directiva por parte de la ley interna supone la nulidad o anulabilidad de los actos dictados al amparo de esta última (A. MARTÍN JIMÉNEZ- J.M. CALDERÓN CARRERO, “Devolución de ingresos tributarios por infracción del derecho Comunitario”, *NUE*, 167, 1998) esta doctrina normalmente se ampara en argumentos y sentencias relacionadas exclusivamente con sanciones tributarias.

Por otra parte, y dentro ya de la vía económico administrativa, tampoco sería utilizable el recurso extraordinario de revisión (244 LGT), pues ninguno de los tres supuestos que abren esta vía se considera cauce para sustanciar una petición fundada en una sentencia del TJUE. Ello porque estas sentencias no se consideran por nuestra jurisprudencia *"documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido"* (supuesto que recogería la situación más próxima al caso que examinamos).

En resumen, expulsadas las anteriores vías como cauces apropiados para recuperar el pago indebidamente exigido, solo quedarían por utilizar dos procedimientos: la rectificación de las autoliquidaciones (120 LGT), y la acción de devolución de ingresos indebidos prevista en el art. 221 de la LGT o en la Ley propia de cada tributo.

A nuestro juicio, la rectificación de autoliquidaciones será un procedimiento perfectamente utilizable siempre que se cumplan los requisitos legalmente exigidos para su procedencia, especialmente el de carácter temporal, si bien ello supone que se otorga al incumplimiento del derecho comunitario una eficacia mayor de la que se atribuye a la violación de la Constitución. No olvidemos que la doctrina del Tribunal Constitucional ha impedido generalmente la revisión de las autoliquidaciones cuando se invoque exclusivamente el motivo de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes que causaron las autoliquidaciones.

En cuanto al procedimiento de devolución de ingresos indebidos, aunque no es el mecanismo más correcto para materializar estas pretensiones cuando se trate de liquidaciones firmes (así lo reconocía la Resolución 2/2005 de la DGT dictada para determinar los efectos temporales de la STJCE de 6 de octubre de 2005 por las que se condenó, como es sabido, a España en relación con la normativa del IVA), parece que, por los precedentes en los que se está acudiendo al mismo (es el caso del "céntimo sanitario", si bien debemos advertir que se trata de un impuesto indirecto, repercutible, etc.), podría acoger las pretensiones relativas a liquidaciones no reclamadas en plazo. Ello porque el derecho a la devolución no habría prescrito (es decir, más allá del plazo de cuatro años, debe entenderse que no procedería la petición), y porque, precisamente por ello, no pesaría sobre la liquidación la "santidad de la cosa juzgada". Y finalmente porque el plazo de un mes, fijado para reclamar en los procedimientos ordinarios, podría considerarse desproporcionado a la luz del principio comunitario de efectividad (C. PALAO TABOADA, "Comentario a la Sentencia Solrex del TJCE, *Revista de contabilidad y tributación*, no 183, 1998, págs. 153 y 154. Es de esta misma opinión, C. GARCÍA NOVOA, *La devolución de ingresos tributarios indebidos* IEF- Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 328).

Sin embargo, adviértase que este procedimiento requeriría la existencia de un reconocimiento previo de la existencia misma del derecho a la devolución, lo que no se produce en el caso de las sentencias del TJUE. Ello es así porque, a pesar de que el artículo 221.2 de la LGT (Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos) dispone que *"Cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo o en virtud de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan"*, sin embargo no es posible entender que una sentencia del TJUE realmente declara el carácter indebido de un ingreso ya que su objeto es otro. Esta posición entendemos que no es sostenible sin una interpretación muy forzada tanto de la norma española como sobre la propia naturaleza de estas sentencias del TJUE.

En conclusión, salvo en los supuestos de autoliquidaciones, que sería el caso mas claro de encaje de una pretensión de "revisión" fundada en una sentencia declarativa del incumplimiento del derecho comunitario, las demás vías ofrecen serias dificultades para ser utilizadas con la finalidad de obtener una devolución por ingresos indebidos,

razón por la que, en nuestro ordenamiento, estas pretensiones han tenido que mutar de naturaleza, para encontrar respuesta en el procedimiento de responsabilidad patrimonial del Estado por hecho legislativo. Es decir, ya no se trata de una acción de devolución de un pago indebido, sino de una acción de responsabilidad.

6.3. La responsabilidad patrimonial del estado

Ha sido mucha y muy dispar la doctrina científica producida alrededor de esta materia, y no es nuestra pretensión ni siquiera la de hacer un pequeño resumen de la misma porque desbordaría el objeto de este comentario. Nos vamos a limitar por tanto a recordar los escollos con que se ha encontrado la pretensión de los contribuyentes de obtener por esta vía la reparación del daño causado por el Estado en casos de incumplimiento del ordenamiento comunitario y a señalar algunos nuevos que pueden aparecer en el futuro.

A este fin comenzaremos por remitirnos a lo ya señalado sobre la exigencia comunitaria de que los procedimientos internos, aplicables con finalidad de reparar los daños causados por los Estados incumpliendo el ordenamiento comunitario, sean respetuosos con tres requisitos: que la norma comunitaria violada tuviese por objeto conferir derechos a los particulares; que la violación fuese suficientemente caracterizada; y que existiese una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por quienes hayan sido perjudicados. Ello siempre que el procedimiento fijado para los casos propios del Derecho interno no fuese más favorable a los intereses de los perjudicados, en cuyo caso se aplicaría aquel. Es decir, las restricciones o condiciones fijadas por el orden comunitario actuarían como el límite máximo de requisitos a exigir a quien demandase la reparación de un daño. En nuestro caso, del provocado por un pago tributario indebido.

Pues bien, sabemos que el primer conflicto que surgió en esta materia estaba motivado porque la doctrina del TS, anterior a 2010, sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración por Leyes internas que vulnerasen el Derecho comunitario se basaba en lo declarado en las sentencias de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005, estableciéndose como uno de los requisitos para acceder a la indemnización que: *“la víctima del daño no hubiese consentido el acto administrativo causante del mismo, sino que hubiese recurrido el mismo en vía administrativa y jurisdiccional”*. Ahora bien, esta exigencia era diferente de la que se demandaba para el caso de leyes internas declaradas inconstitucionales, en cuyo caso no se exigía este requisito.

Tal situación, examinada a la luz de la doctrina del TJUE, motivó la STS de 17 de septiembre de 2010 (Sala 3ª, Sec. 6ª, Rec. 153/2007 Ponente: Lesmes Serrano, Carlos), dictada en función de lo establecido por el Tribunal de Justicia (Gran Sala), en sentencia de 26 de enero de 2010. En esta sentencia nuestro Alto Tribunal dio un giro importante a nuestra jurisprudencia interna, dejando de exigir el agotamiento de las vías de recurso administrativas y judiciales internas como condición para poder acceder a una reclamación de responsabilidad patrimonial basada en la infracción del Derecho comunitario. De este modo se respetaba el principio de equivalencia aproximando el régimen de las reclamaciones estrictamente internas con las causadas por infracción del ordenamiento comunitario.

Ahora bien, la sentencia de 17 de septiembre de 2010 dejó sin resolver algunas cuestiones que se han suscitado posteriormente y de las que nos limitamos ahora a dar noticia, pues se trata de pronunciamientos del Tribunal Supremo que va a incidir exactamente en la utilización del procedimiento de responsabilidad patrimonial en casos de violación del derecho comunitario.

La primera de estas sentencias es la de 2 de octubre de 2012 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, PONENTE: Don Segundo Menéndez Pérez) en la que –relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales–

el tribunal examina, al efecto de acceder a la petición de reparación del daño, si se da la circunstancia de tratarse de una “violación suficientemente caracterizada”. Este examen va a tener lugar a pesar de que la demandante había alegado que este requisito “no debe resultar de aplicación al supuesto que nos ocupa, ya que tampoco es exigido por la normativa interna en el caso de responsabilidad patrimonial derivada de la declaración de inconstitucionalidad de una norma”. Es decir, la sentencia va a examinar la presencia en el caso de un requisito al que no se le prestaba excesiva atención en sentencias anteriores y que no tiene un claro paralelo en los supuestos en los que se examina la inconstitucionalidad de una Ley interna.

Y la segunda sentencia a destacar, cuyos posibles efectos en este tema deben ser también objeto de examen, es la de 22 de septiembre de 2014 (Ponente: Díez-Picazo), en la que declara:

“Retomada la deliberación y atendidas las alegaciones de las partes y del Ministerio Fiscal, esta Sala ha llegado al convencimiento de que no existe realmente similitud entre la declaración de inconstitucionalidad de una ley por el Tribunal Constitucional y la estimación de un recurso por incumplimiento por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Y al no existir verdadera similitud entre ambos supuestos, es claro que el principio de equivalencia y efectividad —sobre cuyo alcance fueron oídas las partes y el Ministerio Fiscal, a efectos del posible planteamiento de cuestión prejudicial— no resulta de aplicación.

... El presupuesto mismo del principio de equivalencia y efectividad, que es la similitud entre una situación regulada por el derecho interno y otra regulada por el derecho de la Unión Europea. Y es precisamente aquí donde esta Sala considera que asiste la razón al Abogado del Estado.

La declaración de inconstitucionalidad de una ley implica —salvo en casos verdaderamente excepcionales— su invalidación con efectos ex tunc, sin otro límite que la fuerza de cosa juzgada tal como establece el art. 40 LOTC. ... La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que estima un recurso por incumplimiento tiene, en cambio, un carácter meramente declarativo; es decir, se limita a constatar que el Estado miembro ha infringido el derecho de la Unión Europea. Ciertamente, de conformidad con el art. 260 TFUE, de la sentencia que declara el incumplimiento dimanar determinados deberes para el Estado miembro, como es señaladamente poner fin al incumplimiento y, cuando éste consiste en una regulación legal contraria al derecho de la Unión Europea, proceder a su derogación o modificación. Pero es claro que la estimación del recurso por incumplimiento no determina, por sí sola, la invalidez ex tunc de la ley nacional afectada ni de los actos administrativos dictados en aplicación de la misma. No es impertinente, en este sentido, la comparación que el Abogado del Estado hace con los supuestos de inconstitucionalidad por omisión: el deber que surge, es el de adaptar diligentemente la legislación.

Cuanto acaba de decirse muestra claramente que no existe auténtica similitud entre la declaración de inconstitucionalidad de una ley por el Tribunal Constitucional y la estimación de un recurso por incumplimiento por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, por tanto, que el principio de equivalencia y efectividad no resulta de aplicación al presente caso. Ello significa que éste habrá de dilucidarse de conformidad con los requisitos sustantivos de la responsabilidad patrimonial que contempla la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”.

La importancia de la sentencia no necesita ahora de mayores comentarios que los realizados por el autor que comentaba la sentencia, cuando dice: “el letrado que se proponga interponer una reclamación de responsabilidad patrimonial de la Administración fundada en infracción por las normas internas del Derecho comunitario ha de

tener en cuenta que ese plus de exigencia con respecto a las demás reclamaciones de responsabilidad patrimonial de la Administración que representa la necesidad de que exista una violación suficientemente caracterizada puede estimarse consolidado con la mencionada STS de 22 de septiembre de 2014” (José Ramón RODRÍGUEZ CARBAJO “La responsabilidad patrimonial de la Administración derivada de las normas internas que infringen el Derecho comunitario: ¿punto final?”).

7. La proyectada reforma de la LGT

Aunque a medida que transcurren los meses desde que se publicase el Anteproyecto de reforma de la LGT cobra fuerza la duda sobre cuál será el final del citado Anteproyecto, vamos a mencionar al menos que uno de los motivos inspiradores de la reforma ha sido la inserción en el ordenamiento tributario español de un procedimiento específico encaminado a dar efectividad a los fallos del TJUE con contenido semejante al que estamos comentando, procedimiento aplicable también a los casos en que se hubiese declarado la inconstitucionalidad o ilegalidad de una norma.

Con esta finalidad se prevén establecer dos normas mediante las que se fijan los términos del nuevo procedimiento. La primera disposición se refiere a las autoliquidaciones e incluye en el artículo 120 de la LGT un nuevo apartado con el siguiente tenor:

“4. Cuando como consecuencia de una autoliquidación del obligado tributario en la que se hayan aplicado normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea, se pretenda exigir responsabilidad patrimonial del Estado legislador, el único procedimiento que podrá instarse será el de rectificación de autoliquidaciones al que se refiere el apartado anterior, resultando de aplicación lo establecido en el artículo 219 bis.2 y 3 de esta ley en lo relativo a los efectos temporales y prescripción.”

La segunda disposición incluye un nuevo artículo 219 bis, consistente en fijar un procedimiento de revocación para actos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea.

Este procedimiento, que se inicia de oficio o a instancia de parte, trata de sustituir totalmente al régimen de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia tributaria ya que se declara expresamente su utilización exclusiva.

Además, y es una de las claves de la reforma proyectada, se dispone que la revocación *“sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción desde que se haya producido el último acto con facultad interruptiva de la misma dictado con anterioridad a la sentencia que hubiese declarado la inconstitucionalidad, ilegalidad o no conformidad al Derecho de la Unión Europea”*.

Trazadas las líneas maestras de la reforma, hemos de remitirnos al voto particular contenido en el Informe que sobre el Anteproyecto ha realizado el Consejo General del Poder Judicial. Dicho voto, conocido seguramente por todos, pone en evidencia el deterioro de la posición del contribuyente que se persigue con las citadas normas, pues la reforma, tras confundir un procedimiento de “revisión” de actos con un procedimiento de responsabilidad patrimonial y tratar de expulsar al segundo del mundo jurídico tributario, viene a establecer un plazo preclusivo para, no se sabe si inicio o terminación, que se determina, no desde la sentencia que haya declarado la existencia

de una vulneración por la norma cuestionada, sino desde que se hubiese producido el último acto con facultad interruptiva de la prescripción dictado con anterioridad a la sentencia. Es decir, a nuestro juicio, abriendo la posibilidad de que, mientras más tiempo tarde en dictarse la sentencia, más difícil será obtener la reparación del daño causado por la norma interna que hubiese vulnerado el ordenamiento comunitario.

Poco hemos de añadir a lo anterior para manifestar nuestro desacuerdo con las normas proyectadas, pero no debemos olvidar que el régimen de la responsabilidad patrimonial del Estado tiene, según la jurisprudencia, un fundamento constitucional que no puede ser ignorado por una ley ordinaria; y tiene también un ámbito de aplicación general que impide la construcción de parcelas de especialidades esencialmente restrictivas del derecho de los ciudadanos, salvo que estuviesen justificadas por razones expresas y suficientes (es muy dudoso que la lucha contra el fraude fiscal ampare un tratamiento desfavorable para los contribuyentes que no han defraudado, sino que han pagado indebidamente un tributo). Y es que la especialidad que se introduciría en el ámbito tributario en esta materia sería un giro copernicano respecto del régimen general pues, si la declaración de ilegalidad o inconstitucionalidad de una norma, o la de incumplimiento del derecho comunitario, se resuelve mediante un *"procedimiento especial de revisión de actos administrativos"*, podemos pensar que se está construyendo la solución al problema desde la perspectiva del principio que proclamaría: la ilegalidad de la norma conlleva la ilegalidad de los actos dictados a su amparo. Lo que es radicalmente contrario al régimen general.

Y, si abordamos la cuestión desde la perspectiva del derecho comunitario, aunque se daría satisfacción al principio de equivalencia, al meter en el mismo saco todas las ilegalidades posibles en que puede incurrir una norma, es dudoso que se pueda entender satisfecho el principio de efectividad, pues, no se olvide, lo que se ha de hacer efectivo es el contenido de la sentencia del TJUE, pues, aún siendo meramente declarativa, solo en el momento en que se dicta surge la obligación del Estado de reparar el daño causado. Y es claro que el sistema de plazos para el recurso y de prescripción del derecho que se establecería con la reforma de la LGT, se podría entender desproporcionado e injustificado desde el principio de seguridad jurídica.

En resumen, si la situación actual de nuestro ordenamiento no se considera adecuada para dar satisfacción al derecho a la reparación del daño que un Estado pudiera haber causado con su incumplimiento del Derecho comunitario, no es deseable que, tras la reforma proyectada, lleguemos a considerar que su mantenimiento es un objetivo a defender frente al cambio.

