

Sentencias recientes y asuntos pendientes ante el Tribunal Constitucional

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Gabinete de Estudios de la AEDAF

1. Introducción

En un periodo relativamente reducido de tiempo nos hemos encontrado con un buen número de sentencias del Tribunal Constitucional –recursos de amparo o de inconstitucionalidad– que, referidas a la materia tributaria o en estrecha relación con ella, no han sido recogidas en números anteriores de la Revista, así como también de algunos autos de tribunales de justicia que han planteado cuestiones de inconstitucionalidad sobre temas fiscales. En todos estos casos, los asuntos tienen suficiente interés para dedicarles un examen detenido de su contenido, aunque sea en forma resumida.

También hemos de advertir que hemos realizado una selección para tratarlas a continuación, pues otras varias se refieren a cuestiones competenciales entre el Estado y las Comunidades Autónomas y tienen relevancia en un sentido diferente a las que hemos considerado que se debían mencionar ahora. Nos referimos a las dictadas especialmente en relación con el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito (Sentencia 30/2015, de 19 de febrero de 2015 -Valencia-; Sentencia 59/2015, de 18 de marzo de 2015 –Cataluña-, Sentencia 73/2015, de 14 de abril de 2015 -Asturias-, y las dictadas en el recurso de inconstitucionalidad núm. 275-2015, interpuesto por el Gobierno del Principado de Asturias contra el art. 124 de la Ley 18/2014, o en el recurso de inconstitucionalidad núm. 7279-2012, interpuesto por el Presidente del Gobierno, contra el Decreto-ley de Cataluña 5/2012, de 18 de diciembre, del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito).

Finalmente señalamos que las hemos sistematizado en función de la clase de recurso que resolvían –amparo o inconstitucionalidad– dejando el último apartado para examinar los autos en los que se han planteado dos cuestiones de inconstitucionalidad.

2. Sentencias dictadas en recursos de amparo

2.1. Entrada y registro en el domicilio de una sociedad mercantil: vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio

La sentencia 54/2015 de 16 de marzo, dictada en el recurso de amparo 2603/2013, se pronuncia sobre el derecho a la inviolabilidad del domicilio (art. 18. 2 CE), así como a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE) con ocasión de unas actuaciones inspectoras consistentes en una entrada y registro en el domicilio de una sociedad mercantil.

El interés del pronunciamiento también se manifiesta en que la sentencia ha de pronunciarse al mismo tiempo sobre otras cuestiones previas y relacionadas con las anteriores (consentimiento del contribuyente ante el registro domiciliario, relación de pruebas contaminadas con otras distintas, etc.).

2.1.1. Resumen de los hechos y antecedentes

En junio de 2006 la Inspección de la Hacienda Tributaria de Navarra inició actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de una entidad mercantil. Dentro de estas actuaciones tuvo lugar la entrada y registro en su domicilio (portando una autorización administrativa que consideraban habilitación suficiente) a las que asistieron los socios administradores permitiendo tanto el registro, como el acceso a los ordenadores de la empresa y copia de los discos duros.

La actuación que motiva el presente amparo culmina con varias liquidaciones y las sanciones que se documentaron en actas, siendo una parte de estas firmadas en conformidad, mientras que otras fueron objeto de reclamación administrativa y posteriormente judicial (STSJ de Navarra de 6 de febrero de 2012), siendo desestimadas en ambos casos con fundamento en que, entre las pruebas aportadas, además de las obtenidas en el registro domiciliario, se encontraban otras entregadas voluntaria y posteriormente a la Administración.

En estas reclamaciones, la contribuyente ya alegaba la vulneración de sus derechos fundamentales (la inviolabilidad del domicilio, ex art. 18 CE) dado que nunca fue informada de su derecho a oponerse a la entrada y registro, lo que daba lugar a la nulidad de pleno derecho lo todo actuado.

Así las cosas, los dos temas que esencialmente se van a debatir en la vía contenciosa son: a) la forma y el momento en que debe prestarse el consentimiento de los contribuyentes ante un registro domiciliario no autorizado judicialmente; y b) en qué medida la vulneración del derecho fundamental provoca la nulidad de todo lo actuado (doctrina de los frutos del árbol envenenado).

Respecto de la primera cuestión, el TSJ de Navarra declararía la violación del derecho fundamental “toda vez que el consentimiento no fue prestado previa información del derecho al que acabamos de referirnos, única forma válida que excusa la necesidad de la autorización judicial, siendo por ende irrelevantes cuantas consideraciones se hacen por la Administración en torno al alcance de la actitud mostrada por los representantes de la empresa que, en su opinión, relevaría a los inspectores actuantes de mostrar la autorización administrativa y de solicitar la judicial”.

Respecto de la segunda cuestión, dirá la sentencia “Esto nos sitúa ante la cuestión doctrinal y jurisprudencialmente conocida como la doctrina de los frutos del árbol envenenado, que en su formulación más simple propone que son nulas todas las evidencias o pruebas obtenidas directamente o a consecuencia de un acto nulo, pero que en

su desarrollo ha sido delimitada en su alcance en el sentido de liberar de tal nulidad aquellas pruebas que, aunque posteriores, hayan sido obtenidas con total independencia del acto nulo...

Y justamente eso es lo sucedido en el caso, en el que entre la actuación nula y la finalización del expediente de inspección ha mediado un reconocimiento de hechos por el representante de la inspeccionada ... reconocimiento que está en la base de la conformidad prestada por su representante a las actas levantadas por la Inspección”.

2.1.2. El debate suscitado en el recurso de amparo

Ante la desestimación antes señalada, el recurrente invocaba ante el TC la vulneración de varios derechos fundamentales (la inviolabilidad del domicilio del art. 18.2 CE, el derecho al secreto de las comunicaciones, el derecho a un proceso justo, y el derecho a la presunción de inocencia del art. 24.2 CE), oponiéndose a su pretensión la Comunidad Foral, pero no así el Ministerio Fiscal quien entendió vulnerado, en primer término, el derecho a un proceso con todas las garantías, en relación al derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, pues a pesar de la existencia de pruebas y actuaciones distintas a la entrada y registro domiciliario, era evidente la vinculación de todas ellas con las diligencias reputadas ilícitas; y la inviolabilidad del domicilio y el secreto de las comunicaciones al no ser válida la forma en que se prestó el consentimiento por el obligado tributario.

2.1.3. La forma en que los contribuyentes deben prestar su consentimiento ante un registro de sus domicilios para no ser exigible la autorización judicial

Como recordatorio previo, diremos que, como se dijo en la STC 69/1999, de 26 de abril, el domicilio de las personas jurídicas goza de protección, aunque con una intensidad menor que el de las personas físicas, pues sólo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad “sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o servir a la custodia de los documentos de la vida diaria de la sociedad que quedan reservados al conocimiento de terceros”.

En el caso, al no discutirse que la entrada se efectuó en el domicilio de la sociedad mercantil, la cuestión que se dilucida en la sentencia se circunscribe al cumplimiento de los requisitos del consentimiento del titular, en relación a la cual sí bien se ha declarado que no precisa ser expreso, pues se admite también un consentimiento tácito (STC 173/2011), hay que precisar que la mera falta de oposición a la intromisión domiciliar no puede entenderse como un consentimiento tácito, y también que, en cualquier caso, para que el consentimiento sea válido y eficaz ha de tener como presupuesto la garantía formal de la información, expresa y previa, sobre los términos y alcance de la actuación para la que se recaba la autorización.

Siendo estos los criterios aplicables, la sentencia va a manifestar que la entrada en las dependencias de la empresa se hizo sin advertencia al interesado de la posibilidad de oponerse a la entrada en su domicilio para llevar a cabo la actuación inspectora, por lo que los funcionarios no podían considerar que la falta de oposición del obligado tributario les otorgara legitimación suficiente, razón por la que se aprecia *“en este caso una quiebra esencial de la garantía de información para recabar consentimiento del interesado, que de esta forma resulta viciado, de lo que se concluye que no hay un consentimiento eficaz para justificar la intromisión domiciliaria en el supuesto contemplado y ello determina la apreciación de la lesión del art. 18.2 CE por la entrada en el domicilio social”*.

2.1.4. La vulneración de la garantía de no autoincriminación

Estrechamente relacionado con lo anterior se suscita seguidamente el debate sobre la posible convalidación del vicio de constitucionalidad que acabamos de señalar. Esta convalidación podría haberse producido a consecuencia del reconocimiento por el interesado, en unas actas de inspección firmadas en conformidad para evitar un proceso penal, de varios hechos indirectamente relacionados (pues se refieren a periodos impositivos distintos) con los que motivan la sentencia dictada por el TSJ de Navarra que se encuentra en la base de este recurso de amparo, pues estos últimos se firmaron en acta inspectora de disconformidad.

En la STSJ de Navarra, la conformidad del contribuyente con aquellos otros hechos, distintos pero relacionados, que no fueron objeto de impugnación en vía contenciosa, tenía eficacia sanadora del vicio de nulidad por inconstitucionalidad que afectaba a otros periodos impositivos cuyas actas fueron firmadas en disconformidad y recurridas ante el TSJ.

En relación a ello, dice la sentencia que comentamos que “se ha vulnerado la garantía de no autoincriminación del art. 24.2 CE al extenderse la conformidad prestada en un procedimiento administrativo a otros procedimientos administrativos sancionadores distintos, que constituyen el objeto de este recurso de amparo”, y ello porque la posibilidad de valorar en juicio unas pruebas que pudieran estar conectadas con otras obtenidas con vulneración de derechos fundamentales, exige analizar, en primer lugar, si existe o no conexión causal entre ambas, y, sólo si existe dicha conexión, procedería examinar la conexión de antijuridicidad.

Ahora bien, rechazado por el Tribunal Constitucional el efecto convalidante de la conformidad prestada por el contribuyente a hechos distintos, la sentencia remite a la jurisdicción contenciosa, por ser cuestiones de prueba y legalidad ordinaria, el examen de si existe o no conexión de antijuridicidad entre todas las diligencias practicadas, así como valorar si las pruebas estaban o no contaminadas y el grado de vinculación entre todas ellas.

2.2. Derecho a la igualdad de una familia numerosa ante el disfrute de un beneficio tributario

La sentencia 77/2015, de 27 de abril de 2015, Sala Primera, se pronuncia sobre el derecho a la igualdad ante la ley tributaria en relación con la protección de la familia, dado que a los recurrentes, que ostentaban la condición de familia numerosa pero no podían acreditarlo formalmente, se les negaba un beneficio fiscal pero, insistimos, por el sólo hecho de no poseer el título administrativo que reconocía esa condición.

Indirectamente, la sentencia se fija en el carácter a veces desproporcionado de los requisitos formales que se imponen en las normas cuando se trata de meras acreditaciones de hechos determinantes de un derecho todavía existente y vivo. Así ocurre cuando el TC entiende que tales documentos se pueden aportar en el plazo en el que es posible revisar la declaración, y que por tanto no deben considerarse determinantes de la eficacia del derecho.

Esta posición se defiende incluso frente al razonamiento de que el documento de acreditación que expide la CAM, exigido en la norma para disfrutar del beneficio fiscal, es un certificado sobre un hecho que manifiesta haber sido comprobado administrativamente.

2.2.1. Resumen de los hechos y antecedentes

Los demandantes de amparo, padres de tres hijos, habían adquirido, en septiembre 2005, mediante escritura pública el inmueble que iba a constituir su vivienda habitual, hecho por el que se les exigió por la Comunidad Autónoma de Madrid el pago del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, aplicando el tipo de gravamen del 7 por 100. Los contribuyentes, considerando que lo procedente hubiera sido aplicar el del 4 por 100, en lugar del 7 por 100, por tratarse de la adquisición de una vivienda destinada a ser la habitual de una familia numerosa, interpusieron los correspondientes recursos en vía administrativa y contenciosa.

El debate, que versa sobre el derecho a la igualdad, tiene lugar por la discriminación que provoca la interpretación de la norma que exige un requisito formal a la hora de aplicar el tipo de gravamen reducido al que nos hemos referido, pues la Ley de la CAM, -art. 5 de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre- dispone que “la condición de familia numerosa se acreditará mediante título oficial establecido al efecto, que será otorgado cuando concurren los requisitos establecidos en esta ley a petición de cualquiera de los ascendientes, tutor, acogedor, guardador y otro miembro de la unidad familiar con capacidad legal”, añadiendo en el art. 7 que “los beneficios concedidos a las familias numerosas surtirán efectos desde la fecha de la presentación de la solicitud de reconocimiento o renovación del título original”.

En concreto, la norma dictada por la CAM (Ley 5/2004), en el ejercicio de sus competencias, que había fijado el tipo de gravamen del ITPAJD, modalidad de TP, con carácter general y para la transmisión de bienes inmuebles en el 7 por 100, si se trataba de adquisiciones de un inmuebles que fuesen a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa, determinó que se aplicaría en el 4 por 100, disponiendo que la delimitación de esta categoría de familias se haría en función de la definición contenida en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas. Ahora bien, fue la Ley 3/2008, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad de Madrid la que exigiría la acreditación de la condición legal de familia numerosa mediante “la presentación del título de familia numerosa, libro de familia u otro documento que pruebe que dicha condición ya concurría en la fecha del devengo”.

En el caso, los recurrentes no disponían, en el momento de la adquisición, del documento acreditativo del título de familia numerosa, si bien reunían las condiciones legales para alcanzar tal condición, situación que fue interpretada por la CAM como el incumplimiento de las exigencias legales que permitían la aplicación del tipo de gravamen reducido.

Curiosamente, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid estimó las pretensiones de los reclamantes en resolución que fue recurrida por la CAM, obteniendo una sentencia favorable y por ello, en el origen de este recurso de amparo.

2.2.2. El debate suscitado en el recurso de amparo

Los demandantes consideraban vulnerado el derecho a la igualdad (art. 14 CE) –derecho a no sufrir un trato desigual y discriminatorio- en relación con el principio de protección social, económica y jurídica de la familia (art. 39.1 CE), entendiendo además que su caso era semejante al juzgado en la STC 199/2004 (denegación de pensión de viudedad por el hecho de que el matrimonio en cuestión no estuviera inscrito en el Registro Civil), y debía aplicarse el mismo criterio.

Por su parte, el Abogado del Estado venía a entender que no existía discriminación alguna, sino simplemente la exigencia de una carga u obligación formal para la obtención de la bonificación tributaria pues la acreditación de la condición de familia numerosa mediante el correspondiente título es un requisito indispensable para el disfrute del beneficio, de suerte que “quien cumple la obligación formal, obtiene el beneficio, y quien no la cumple, no puede disfrutarlo”.

Además, señala el Abogado del Estado, que la condición de familia numerosa no se obtiene por el hecho de estar incluido en alguno de los supuestos legales, sino por la obtención del título, y ello porque el principio de seguridad jurídica, eficacia administrativa, justicia y buena administración, exigen que esa condición deba acreditarse de modo fehaciente, seguro y cierto mediante la presentación del título.

Por parte del Ministerio Fiscal se solicita la estimación del recurso por vulneración del derecho a la igualdad de trato ya que el requisito formal no está previsto en la norma tributaria sino en la de reenvío -la Ley 40/2003- a la que solo debe acudir para saber qué ha de entenderse por familia numerosa.

2.2.3. El derecho a la igualdad ante la ley tributaria y la protección de la familia

Entre las primeras reflexiones que realiza el TC destacamos la que advierte que, si “la eventual vulneración se articula desde el punto de vista del deber de contribuir, al centrarse en la atribución de un diferente tratamiento fiscal en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados a las familias numerosas que adquieren su vivienda habitual, esta diferencia de trato debe situarse también en el ámbito del art. 31.1 CE, precepto que, como venimos afirmando, conecta de manera inescindible la igualdad con los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad”.

Y ello por cuanto el propio TC considera que la opción por una interpretación formalista de los requisitos exigidos por la ley no solo es “irrazonable, sino que no es conforme con la igualdad de todos (en este caso, las familias numerosas) en el cumplimiento del deber de contribuir a las cargas públicas (arts. 14 y 31.1, ambos de la CE), pues a la fecha del devengo del tributo (momento de la adquisición de la vivienda) los recurrentes ya tenían la condición de familia numerosa, acreditada con el libro de familia, aunque no por el de familia numerosa”.

Es decir, más bien opta la sentencia por argumentar con fundamento en el artículo 31.1 CE –igualdad en el deber de contribuir- que en el art. 39.1 CE, referido a la protección de la familia, y no es menos destacable la forma en la que enfoca una cuestión largamente debatida en materia tributaria: los efectos del incumplimiento de requisitos formales en la existencia y ejercicio de los derechos de los contribuyentes. Pues, a juicio del TC, debe considerarse principalmente la propia existencia del derecho que continúa vivo y no tanto la falta del correspondiente título o documento acreditativo del mismo, cuestión respecto de la que resaltamos su especial valoración de la circunstancia de que las actuaciones administrativas que hubiesen desconocido lo primero se encontraban en plazo para ser rectificadas. Textualmente dice la sentencia: “la expedición del correspondiente título de familia numerosa... en un momento en el que aún se estaba en disposición, de conformidad con la normativa tributaria, de solicitar la aplicación del beneficio (mediante la solicitud de la rectificación de la autoliquidación presentada), permitía acreditar que, ya al momento del devengo, concurría la exigencia legal para la aplicación del beneficio controvertido, la de tener la condición de familia numerosa acreditada <mediante el título oficial> (art. 5.1 de la Ley 40/2003), momento desde el cual surtían efectos”.

3. Sentencias dictadas en recursos de inconstitucionalidad

3.1. Inexistencia de plazo para recurrir las resoluciones desestimatorias adoptadas por silencio administrativo

La sentencia 52/2014 de 10 abril de 2014, rec. 2918/2005, resuelve una cuestión de inconstitucionalidad núm. 2918-2005, planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en relación con el artículo 46.1, segunda frase, de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. Dicha disposición es la siguiente:

“El plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo será de dos meses contados desde el día siguiente al de la publicación de la disposición impugnada o al de la notificación o publicación del acto que ponga fin a la vía administrativa, si fuera expreso. Si no lo fuera, el plazo será de seis meses y se contará, para el solicitante y otros posibles interesados, a partir del día siguiente a aquél en que, de acuerdo con su normativa específica, se produzca el acto presunto”.

La sentencia vendrá a declarar, en aras al respeto del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, que las resoluciones desestimatorias adoptadas por silencio administrativo pueden ser impugnadas fuera del plazo de seis meses fijado en dicho artículo pues estas “resoluciones”, no dictadas, no pueden considerarse como verdaderos actos, sino como meras ficciones procesales.

Solo hemos de añadir que, el actual Anteproyecto de Reforma de la LPAC, dice en su artículo 38:

“4. Los actos administrativos producidos por silencio administrativo se podrán hacer valer tanto ante la Administración como ante cualquier persona física o jurídica, pública o privada. Los mismos producen efectos desde el vencimiento del plazo máximo en el que debe dictarse y notificarse la resolución expresa sin que la misma se haya expedido, y su existencia puede ser acreditada por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, incluido el certificado acreditativo del silencio producido de oficio por el órgano competente para resolver, en el plazo de quince días desde que expirara el plazo máximo para resolver el procedimiento o a solicitud del interesado en cualquier momento.”

3.1.1. Resumen de los antecedentes

A la luz de lo ordenado en la disposición de la LCA que motiva este recurso, es importante señalar que el ciudadano, que había sido sancionado, había interpuesto un recurso ordinario el 23 de diciembre de 1998, y antes de que se dictase resolución (desde luego fuera ya del plazo para hacerlo), interpuso recurso contencioso-administrativo en febrero de 2001. Situación ante la cual la Administración opuso la alegación de extemporaneidad del recurso por haberse superado el plazo seis meses previsto para su interposición, periodo que debía contarse desde el vencimiento del plazo que permitía tener por desestimado el recurso ordinario.

La cuestión que suscita el TSJ afecta a la posibilidad constitucional de establecer un plazo de caducidad para la interposición del recurso contencioso-administrativo en los casos en que la Administración no hubiese resuelto a la petición del administrado, pues pudiera considerarse contraria al derecho a la tutela judicial efectiva establecido en el art. 24.1 CE. Tal conclusión sería, por un lado, excesiva si se compara con los casos en los que la Administración hubiese notificado defectuosamente un acto expreso (por no contener la indicación de los recursos que proceden

contra tal acto), casos en los que no comienza a correr el plazo para interponer el recurso que proceda (LRJyPAC); y por otra parte contradictoria con la posibilidad que se brinda al particular de reclamar a la Administración que cumpla con la obligación de dictar resolución, lo que abriría el acceso al recurso contencioso-administrativo contra la denegación expresa o presunta de su petición.

3.1.2. El debate suscitado en el recurso de amparo

Durante la tramitación del recurso, el Abogado del Estado considera que el artículo 46.1 LJCA está justificado por exigencias de la seguridad jurídica y por el mandato de eficacia administrativa, siendo que, además, los casos a los que se aplica desbordan el estricto marco de los actos no expresos derivados del silencio administrativo. Tales casos serían aquellos en los que hubiese más de un interesado en el expediente administrativo.

Por su parte, el Ministerio Fiscal considera que el precepto de la LJCA en cuestión se ha quedado sin efecto de cara al caso que motiva el recurso, pues la doctrina constitucional aplicable a estos casos sostiene que el administrado puede impugnar el acto presunto sin sujeción a plazo alguno, si bien resulta lógica la fijación de un plazo de caducidad cuando existan otros sujetos interesados ya que el incumplimiento del deber de resolver en plazo pudo beneficiarles también.

3.1.3. El derecho a la tutela judicial efectiva y su respeto por la interpretación conjunta de la LJCA y de la LPAC

La primera observación sobre el contenido de la sentencia nos lleva a resaltar la afirmación del TC cuando sostiene que este derecho fundamental debe entenderse reforzado en los supuestos, como es el del caso que motiva el recurso, en que el acceso a la justicia sirve para asegurar el control judicial de la actividad administrativa, más aún cuando se trata de un proceso donde se controla el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración.

Señalado lo anterior, el TC recuerda su consolidada doctrina – STC 6/1986- sobre el acceso a la justicia cuando los derechos e intereses legítimos se ven afectados por la inactividad administrativa, si bien advierte que los criterios fijados en estas sentencias se habían elaborado en relación con recursos de amparo por lo que no son trasladables directamente al presente asunto en el que se trata de enjuiciar en abstracto el precepto legal cuestionado, y no solo de proteger los derechos de las personas afectadas por actos concretos de aplicación.

Por otra parte, la sentencia hace un recorrido por la evolución legislativa habida sobre el régimen jurídico del silencio administrativo señalando que la Ley 30/1992, en su primera redacción, consideró al “acto presunto” como un verdadero acto administrativo de carácter estimatorio o desestimatorio, según los casos, que resultaba ser plenamente eficaz a partir de la emisión de la certificación correspondiente (art. 44), y que en la reforma realizada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, se volvió a la configuración tradicional de los efectos del silencio negativo, como mera ficción procesal habilitada por el legislador para dejar abierta la vía al recurso procedente. Es decir, y en armonía con la jurisprudencia del Tribunal supremo, ya no existe ningún acto administrativo que ponga fin al procedimiento, ni un acto administrativo “presunto” basado en una ficción legal, por lo que la impugnación jurisdiccional de las desestimaciones por silencio no está sujeta al plazo de caducidad previsto en el art. 46.1 LJCA, por lo que se declara que el inciso legal cuestionado del artículo 46.1 LJCA no vulnera el art. 24.1 CE.

3.1.4. El voto particular de la Magistrada doña Adela Asua Batarrita

En este voto particular se viene a discrepar de la mayoría por entender que la sentencia, no solo entra en una cuestión de interpretación de la legalidad ordinaria, que no sería de su competencia, sino que tampoco es coherente con la jurisprudencia de la jurisdicción contenciosa ni con la propia doctrina dictada en recursos de amparo.

En su argumentación la magistrado señala que la jurisprudencia del Tribunal Supremo –por todas la STS 269/2004, de 23 de enero- ha venido centrando la solución de los problemas que plantea el citado precepto de la LJCA en la determinación del inicio del cómputo del plazo de seis meses, declarando que “en tanto las Administraciones Públicas no informen a los interesados de los extremos a que dicho precepto se refiere [art. 42.4, párrafo segundo, LPC] los plazos para la interposición de los recursos no empiezan a correr”. En cambio en el actual recurso el problema a resolver es la propia constitucionalidad de una disposición legal que reiteradamente conduce a la vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en su núcleo más importante, el acceso a la jurisdicción.

Y es que, a su juicio, lo que ordena el citado precepto de la LJCA cuando fija el inicio del plazo de seis meses “a partir del día siguiente a aquél en que, de acuerdo con su normativa específica, se produzca el acto presunto”, conduce a una situación contraria a la doctrina ya consolidada, según la cual, los plazos de caducidad establecidos por las leyes se han de computar a partir de la fecha en la que la persona haya tenido efectivo conocimiento de las circunstancias que determinan el nacimiento de la acción que se pretende ejercitar, siendo que, en la LJCA, el plazo de acceso a la justicia transcurre inexorablemente por mandato legal, “sin atender en modo alguno a si los interesados han realizado o no actuaciones que supongan conocimiento de la producción de los efectos del silencio y del sentido, estimatorio o desestimatorio, de tales efectos”. Es decir, la sentencia debió estimar la cuestión de inconstitucionalidad.

3.2. Los beneficios fiscales en el ISD aplicables en la comunidad valenciana otorgados en función de la residencia

Desde hace algunos años la doctrina se había ocupado de este tema, siendo casi unánime al destacar la inadmisibilidad de los resultados a que nos estaban conduciendo las normas de las CCAA que condicionaban la aplicación de sus incentivos fiscales, especialmente en el ámbito de los impuestos cedidos, a la residencia de los contribuyentes dentro de su territorio.

Muy particularmente, la Comunidad Valenciana, en la Ley que ahora se “enjuicia”, había sido objeto de atención y estudio, análisis que se han reverdecido tras la sentencia del TJUE, de septiembre de 2014, referida al ISD, de la que nos hemos ocupado en otro número de la Revista.

3.2.1. Resumen de los antecedentes

La sentencia 60/2015, de 18 de marzo de 2015 resuelve la cuestión de inconstitucionalidad planteada contra la redacción que dio al art. 12 bis de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, la Ley de la misma Comunidad 10/2006, en la medida en que condicionó la aplicación de un beneficio fiscal, consistente en una reducción del 99 % en la cuota del impuesto, a la residencia habitual del causahabiente en la propia Comunidad.

El resultado de esta disposición, ampliamente resaltado por la doctrina, siempre en sentido crítico, lo resume el propio Auto por el que se plantea el recurso cuando describe cómo una misma porción hereditaria individual de 841.999,40 €, da lugar a una cuota de 1.985,96 € para el primer heredero que tenía su residencia habitual en la Comunidad Valenciana mientras que, la cuota es de 202.210,86 € para el tercer heredero, quien no tenía derecho a aplicarse la citada bonificación del 99 por 100 por no tener su residencia habitual en la Comunidad Valenciana.

Estos datos demuestran, como afirma el Tribunal Supremo, que se introduce una diferencia de trato, en función de la residencia habitual, que ha de ser examinada para determinar si existe una justificación constitucional el art. 139.1 CE y sus resultados son adecuados y proporcionados al fin perseguido, advirtiendo en su planteamiento que “no se está ante un supuesto en el que la comparación se efectúe respecto de leyes de diferentes Comunidades Autónomas, sino en uno en el que se analiza la validez constitucional del diferente tratamiento de los contribuyentes sometidos a un mismo impuesto en cuanto a la aplicación de una misma bonificación”.

3.2.2. El debate suscitado en el recurso de amparo

En sus correspondientes alegaciones, la Abogada de la Generalitat Valenciana y los Letrados de las Cortes Valencianas, vinieron a defender la constitucionalidad de la medida fundándose en el ejercicio de las competencias que, en relación con los impuestos cedidos, corresponden a las Comunidades Autónomas, lo que provoca necesariamente la existencia de distintos regímenes fiscales de forma que la residencia en uno u otro territorio supone asumir unas diferentes cargas fiscales. Este es el caso también de otras Comunidades como Aragón, La Rioja, Canarias, Castilla y León, Extremadura o Galicia que pretenden también favorecer a sus residentes quienes habitualmente operan con sus bienes en el ámbito de la Comunidad sobre la que normalmente revertirá, por otras vías, el ahorro producido en el contribuyente como consecuencia de la aplicación de la deducción.

Por su parte, el Fiscal General del Estado entendió procedente la estimación de la presente cuestión de inconstitucionalidad y la declaración de inconstitucionalidad del precepto cuestionado, pues la residencia no es por sí misma una justificación objetiva y razonable del trato desigual, ya que la medida legal hace contribuir en mayor medida a quien, por no ser residente en la Comunidad Valenciana, no va a resultar beneficiario de sus gastos.

3.1.3. La vulneración de la igualdad y de los principios de justicia tributaria

Según doctrina consolidada del TC el principio de igualdad prohíbe la creación de situaciones desiguales injustificadas, que no se apoyen en criterios objetivos y razonables, según juicios de valor generalmente aceptados, situaciones que deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, evitándose resultados excesivamente gravosos o desmedidos. A esta doctrina añade la sentencia el hecho de que también el principio de igualdad ante la ley tributaria (art. 31.1 CE) prohíbe la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, siendo destacable que toda exención, al encerrar una quiebra del principio de generalidad tributaria, para ser constitucionalmente válida ha de responder a fines de interés general que la justifiquen.

En consecuencia la sentencia se ocupa del examen de las posibles justificaciones que pudieran legitimar la evidente discriminación introducida por el precepto legal cuestionado, pues resulta indudable, a su juicio, que la residencia en uno u otro territorio no impide la comparabilidad entre las situaciones de los distintos contribuyentes del impuesto sucesorio.

Es decir, ni la residencia, por sí sola, se convierte en justificación del diferente trato dado a los sujetos, ni, en segundo lugar, admite que pueda invocarse como legitimación una finalidad de “política social”- el apoyo a la familia directa del causante-, pues tampoco la Ley se limita a la protección de este objeto ya que también es familia del causante cualquiera de los herederos no residentes en el territorio de la Comunidad.

Por ambos razonamientos, al carecer la medida de cualquier justificación legitimadora, afirma el Tribunal Constitucional, se vulnera tanto el principio de igualdad (art. 14 CE) como la exigencia de un sistema tributario justo (art. 31.1 CE), criterio éste que debe presidir el reparto de las cargas públicas.

3.1.4. Los efectos en el tiempo de la sentencia

Como no podía ser de otro modo, según los antecedentes de muchas otras, la sentencia se ocupa también de fijar sus efectos en el tiempo, a cuyo fin reitera, en aplicación del artículo 9 CE –principio de seguridad jurídica-, que debe preservarse en todo caso la cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), pero también resultarán intangibles las situaciones jurídicas consolidadas, no sólo las resueltas con fuerza de cosa juzgada ya mencionadas, sino también cualquier otra situación administrativa firme. Doctrina a la que ya nos tiene acostumbrados el Tribunal.

4. Cuestiones de inconstitucionalidad planteadas ante el tribunal

4.1. La equiparación del cónyuge con la pareja de hecho homosexual que, por no estar vigente todavía la Ley 13/2005, no pudo contraer legalmente matrimonio

Auto del TS de 21 de mayo de 2015, Rec. nº 2487/2012, por el que se plantea cuestión de inconstitucionalidad, en relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, debido al tratamiento de las parejas homosexuales que convivían more uxorio cuando no podían contraer legalmente matrimonio por no estar aprobada la Ley 13/2005 (Modificación del Código Civil en materia de derecho a contraer matrimonio).

4.1.1. Resumen de los antecedentes

Estamos ante el caso de dos personas que habían convivido, con carácter homosexual, more uxorio, falleciendo una antes de la modificación del Código Civil en materia de derecho a contraer matrimonio, la LISD rechazaba la inserción de la heredera supérstite dentro del Grupo II de parentesco (adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes) por lo que no resultaba aplicable ni la reducción de la base imponible fijada al efecto, ni el coeficiente multiplicador correspondiente, incluyéndola dentro del Grupo IV (adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños).

De otra parte, hemos de señalar que la demandante pidió la aplicación retroactiva de la Ley 13/2005 y de otras leyes del Principado de Asturias, aunque no obtuvo satisfacción a sus pretensiones pues la administración consideró que la cuestión estaba resuelta por STS de 8 de febrero de 2002 en la que se declaró que, efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no cabía equiparar esas relaciones con el matrimonio por no ser posible una interpretación analógica de los preceptos legales aplicables.

Ante estos hechos, el Auto del Tribunal viene ahora a afirmar que estas situaciones no estaban prohibidas legalmente, estando para algunos efectos amparadas, razón por la que es factible considerar que existe un fundamento para considerar que la citada LISD ha infringido el derecho a la igualdad, más en este caso, en el que se había de estar a la norma aplicable a la fecha del fallecimiento, cuando no estaba contemplada la situación de la pareja de hecho, ni su equiparación con las personas que contrajeron matrimonio.

Ello en contradicción con lo sostenido en el trámite de audiencia por el Fiscal por la Administración General del Estado, quienes, con distintos fundamentos, consideraban improcedente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

4.1.2. Cuestiones planteadas

Como reconoce el propio TS, la doctrina fijada por el TC en sentencias anteriores no parece favorecer el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad pues, en la STC 92/2014, si bien se consideró incluida en el artículo 14 CE la discriminación por causa de la orientación sexual, también se había declarado en otras sentencias que “en la Constitución española de 1978 el matrimonio y la convivencia extramatrimonial no son realidades equivalentes” y que “la existencia de libertad para contraer matrimonio es un factor que permite justificar, adicionalmente, ese distinto tratamiento”, así como que “no toda imposibilidad de cumplir los requisitos legales para contraer matrimonio permite concluir que quienes se ven así impedidos tienen, sólo por ello, los mismos derechos y deberes que quienes conviven matrimonialmente” (STC 180/2001).

No obstante ello, en el caso va a resultar relevante la causa que limita la libertad de contraer el vínculo matrimonial, por la necesidad de indagar si es una causa que pugne con los principios y reglas constitucionales.

A este efecto, entre otros razonamientos, se pregunta el TS si “es razonable considerar «extraño» al supérstite de una pareja homosexual que convivió more uxorio con el finado, sin poder contraer legalmente matrimonio, y si resulta proporcionado que, siendo idéntica la capacidad económica gravada en ese impuesto, la Ley 29/1987 permitiera que la carga tributaria soportada por el supérstite de una pareja homosexual que convivió more uxorio con el finado, con quien no pudo legalmente contraer matrimonio, acabe siendo más del doble de la que le hubiera correspondido a un cónyuge supérstite en sus mismas circunstancias”.

Y, conforme a lo anterior suscita ante el TC la cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo 20.2, letra a), de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando se aplica a las parejas homosexuales que convivían more uxorio y que no pudieron contraer legalmente matrimonio, ya que limita a los «cónyuges» la aplicación del régimen regulado para el “Grupo II”, pues esta diferencia de trato pudiera estar en contradicción con los artículos 14 y 31.1 CE.

4.2. La tributación retroactiva de las stock options

El Tribunal Supremo, por Auto de 3 de septiembre de 2014 (Ponente: Huelin Martínez de Velasco, Joaquín) plantea cuestión de inconstitucionalidad en relación con el régimen de tributación de las stock options fijado por la Ley de Economía Sostenible (Ley 2/2011, disp. final 49ª.uno) al modificar la LIRPF en su disposición adicional 31ª.

La modificación que se introducía en 2011, que afectaba a los rendimientos del trabajo derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones en los períodos impositivos finalizados con posterioridad

al 4-8-2004, suscita en el TS la duda de su eventual contradicción con el principio de seguridad jurídica dado su alcance de retroactividad máxima, en relación con el artículo 9 CE.

4.2.1. Resumen de los antecedentes

El régimen de esta figura –stock options– se había fijado en colaboración entre la Ley del Impuesto y su Reglamento General. En concreto, se venía a establecer que los rendimientos derivados del ejercicio de las opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores, se consideran como rendimientos del trabajo con período de generación superior a dos años y que no han sido obtenidos de forma periódica o recurrente, los derivados de la concesión de estos derechos de opción de compra, cuando sean ejercitados transcurridos más de dos años desde su concesión si, además, no se conceden anualmente.

Ahora bien, fue la norma reglamentaria la que había fijado, como condición para la aplicación de la reducción por irregularidad, la exigencia de que la concesión no fuese anual –último inciso–, exigencia que fue declarada nula de pleno derecho ya que la Ley del impuesto no la recogía, por lo que se trataba de un exceso reglamentario.

Y fue precisamente en forma reactiva a la sentencia anulatoria, cuando la Ley de Economía sostenible vino a dar cobertura legal al inciso cuestionado, siguiendo una mala costumbre de elevar de rango los vicios reglamentarios para alejarlos, al menos, del control de la jurisdicción contencioso-administrativa, pero además, para vaciar al máximo el contenido de la inminente sentencia, dio una eficacia retroactiva a la nueva norma dejándola redactada en la siguiente forma:

“En el caso de los rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores que se imputen en un período impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004, a efectos de la aplicación de la reducción del 40 por ciento prevista en el artículo 18.2 de esta Ley, sólo se considerará que el rendimiento del trabajo tiene un período de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, cuando las opciones de compra se ejerciten transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se conceden anualmente”.

Y es este efecto retroactivo el que se entiende por la demandante que restringe derechos individuales.

Matizando lo anterior, señala el Auto del TS, el mero hecho de que el contenido de una norma tributaria reglamentaria se hubiese incorporado en una ley posterior con aplicación a supuestos producidos antes de su entrada en vigor, se había entendido que no dañaba la seguridad jurídica, ya que no existía una innovación en el deber de contribuir o en sus elementos determinantes (STS 272/2000), lo que al parecer sucede en el caso que motiva esta duda de constitucionalidad.

4.2.2. Cuestiones planteadas

Aunque la demandante planteaba la posible vulneración no solo de la seguridad jurídica, sino también de la igualdad tributaria y de la prohibición del alcance confiscatorio de las normas fiscales, la cuestión planteada se centra en el hecho de que, al existir una retroactividad de grado máximo, ese efecto requiere, para su legitimación en nuestro sistema jurídico tributario, que concurren exigencias cualificadas del bien común o interés general que puedan prevalecer sobre la seguridad jurídica, razón por la que el TS explora las que se hubiesen invocado como justificación de la medida adoptada en la Ley 2/2011.

A este efecto indicaremos que, tanto la Administración General del Estado como el Fiscal, en sus alegaciones respectivas, postularon que ese interés general se encontraba, en el caso, en la misma justicia tributaria pues la medida solo pretendía sujetar estas rentas al régimen de las restantes o moderar el carácter favorable de su tratamiento, a lo que responde el TS afirmando que este fin – “evitar mediante la exigencia de esos específicos requisitos una impropia tributación como irregulares de rendimientos del trabajo a los que ontológicamente no cupiera atribuir ese carácter” – se lograba simplemente introduciendo la norma legal pro futuro u otorgándole una retroactividad impropia o de grado medio.

A lo que añade, para fundamentar sus dudas de constitucionalidad, que en relación con el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, la STC 176/2011 estableció que, pese a que la finalidad de la norma era la de perseguir una mayor justicia tributaria, evitando la utilización de la figura de los rendimientos irregulares del trabajo como instrumento de planificación fiscal por contribuyentes de elevado nivel de renta, la eficacia retroactiva atribuida a la norma por la Ley 55/1999 era inconstitucional.

