

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



- El tratamiento en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los no residentes en la Unión Europea.
Javier Iranzo Molinero. Inspector de Tributos de la Generalitat Valenciana3

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL SUPREMO

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados14
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones19
- Impuesto sobre el Valor Añadido33

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TEMAS FISCALES

- A vueltas con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
Javier Latorre Beltran. Magistrado38

TRIBUTOS MUNICIPALES





TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES 4

El tratamiento en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los no residentes en la Unión Europea

JAVIER IRANZO MOLINERO. Inspector de Tributos de la Generalitat Valenciana 4

TEMAS FISCALES

El tratamiento en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los no residentes en la Unión Europea

JAVIER IRANZO MOLINERO. *Inspector de Tributos de la Generalitat Valenciana.*

- 1.- Examen de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12
- 2.- El marco normativo comunitario relativo a libertad de los movimientos de capitales
- 3.- La inclusión de los impuestos sobre sucesiones y donaciones en el concepto de "movimientos de capitales"
- 4.- La prohibición del establecimiento de restricciones a los movimientos de capitales afecta también a los territorios terceros
- 5.- La tramitación parlamentaria de la modificación de la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- 6.- Conclusiones

En estas líneas vamos a tratar de analizar el acervo comunitario en torno a la tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los herederos y donatarios no residentes en España, que clasificamos en dos grandes grupos: por un lado, los que tienen la condición de residentes en el territorio de la UE o del EEE y, por otro lado, los que residen en territorios terceros, ajenos, por tanto, a la UE o al EEE.

Para los primeros, se realizó la adaptación por el legislador español a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12, a través de la Disposición Adicional 2ª de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Esta disposición permite, en cierta medida, corregir el trato discriminatorio que se producía por la aplicación del impuesto sin posibilidad de disfrutar de ninguno de los beneficios aprobados por las comunidades autónomas. Como veremos, la libertad comunitaria que se veía comprometida por el trato discriminatorio era la libertad de movimientos de capitales entre estados de la UE y del EEE.

Con respecto a los segundos, los sujetos residentes en territorios terceros, se continúa produciendo un trato discriminatorio, no corregido en la legislación actual, por cuanto no pueden aplicar ninguno de los beneficios autonómicos. No obstante, la libertad de movimientos de capitales en el ámbito de la Unión Europea (y del EEE) afecta no sólo a los

movimientos de capitales entre Estados miembros, sino que también despliega sus efectos con respecto a terceros países.

Efectivamente, como veremos, existe una doctrina del TJUE por la cual el principio de libertad de movimientos de capitales afecta a las transmisiones realizadas por actos de liberalidad, mortis causa e intervivos, y despliega sus efectos en las relaciones entre Estados miembros y del EEE, e incluso en relación a los movimientos de capitales con terceros estados.

Ello nos conduce a plantearnos si fue considerada en la adaptación del derecho interno, a través de la DA2ª de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la existencia de esta doctrina del TJUE, en particular en lo que afecta a la liberalización de los movimientos de capitales con terceros países.

Con este propósito, vamos a detenernos a analizar los diferentes aspectos arriba indicados.

1. Examen de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12

A estas alturas conocemos sobradamente los efectos que en la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en adelante ISD, ha causado sobre la obligación tributaria de los no residentes en España la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014.

Además, en estos días, con el trasfondo de la posible negociación de un nuevo sistema de financiación autonómica, han adquirido relevancia las voces que propugnan la necesidad de una mayor armonización en el ámbito interno del gravamen sobre las sucesiones, cuya disparidad regulatoria autonómica constituyó el origen del problema planteado ante las autoridades comunitarias. Por tanto, parece que se hace necesario, más que nunca, volver a definir los límites del ejercicio de competencias normativas respecto de los tributos cedidos, con especial incidencia en el ISD.

En el origen del establecimiento de cierta capacidad normativa¹ sobre los tributos cedidos a favor de las comunidades autónomas, en este caso, de régimen común, el sistema perfeccionado por las distintas leyes de cesión de los tributos cedidos ha pretendido, de forma loable y, aunque nos pueda resultar extraño por sus resultados prácticos, la consecución de una homogeneidad normativa en todo el territorio español.

Así, la definición de los hechos y de las bases imponibles, junto con el establecimiento de exenciones, del sujeto pasivo y del devengo, constituyeron una materia reservada a la competencia normativa exclusiva estatal. En este orden de exclusividad hay que leer incluso la necesidad de utilizar los mismos criterios que el Estado en la realización de actuaciones de comprobación de valor², por cuanto la determinación del valor real afecta a una materia normativamente reservada al Estado, como es la base imponible del impuesto. El resto de los elementos que configuran la obligación tributaria, como resultan las reducciones de bases imponibles, la tarifa y las deducciones y bonificaciones, eran susceptible de dejarse al arbitrio de las CCAA. Y así fue, aunque ni el cronista más avezado podía imaginar lo que sucedió a continuación, cuando por medio de la utilización de reducciones, bonificaciones

y deducciones, según el gusto del correspondiente legislador autonómico, se dejó sin efectividad recaudatoria el gravamen en el ámbito familiar más próximo, creando notables diferencias efectivas entre los contribuyentes residentes en distintas comunidades autónomas o entre estos y los no residentes, que venían obligados a tributar por la siempre más gravosa legislación estatal. Esta situación vino enmendada, en cuanto a los que eran llamados a pagar conforme a la normativa estatal, por la vía del recurso al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por cuanto se causaba una discriminación prohibida por la Unión Europea.

Así, la Comisión presentó un recurso por incumplimiento el 7 de marzo de 2012 con arreglo al artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

Concretamente, en su demanda, la Comisión Europea solicitaba al Tribunal de Justicia que declarase el incumplimiento por el Reino de España de las obligaciones que le incumbían con arreglo a los artículos 21 y 63 del TFUE y los artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (Acuerdo EEE), de 2 de mayo de 1992, al introducir diferencias, en el trato fiscal dispensado a una sucesión o una donación en la que intervenía un causahabiente o un donatario o un causante que no residía en el territorio español, o bien a una sucesión o a una donación que tenían por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, por no permitir-se la aplicación de los beneficios autonómicos.

En este orden de ideas, a resultas del fallo del TJUE, el legislador español tuvo que adaptar el derecho interno para permitir la opción a los sujetos pasivos, en determinados casos, por la normativa de la comunidad autónoma, digamos en términos coloquiales, "más próxima", en función de los elementos personales (atendiendo a la residencia del transmitente o beneficiario) o materiales (atendiendo a la localización de los bienes y derechos). Se crean así unas nuevas reglas para la atribución del derecho de opción por la normativa de alguna de las comunidades autónomas, aplicables en los casos en los que el rendimiento del impuesto corresponde al Estado. Es decir, para los casos en los que se trata de un rendimiento no cedido a las comunidades autónomas, bien se sujeta al impuesto por obligación personal o real.

El resultado de la aplicación de las reglas establecidas por la Disposición adicional segunda de "adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado", en unión con las modalidades de sujeción (real y personal) y los puntos de conexión establecidos por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, podemos sintetizarlo en los siguientes cuadros:

1 La atribución de competencias normativas a las CCAA se inicia con la modificación de la Ley Orgánica de Financiación de las CCAA operada por la Ley 3/1996, de 27 de diciembre, y con la aprobación de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias. Se trataba de hacer efectivo el principio de corresponsabilidad fiscal, permitiendo que las CCAA decidieran, en parte, el nivel de imposición cedida en su territorio, correlacionándolo con el nivel de gasto presupuestario que decidieran sus parlamentos autonómicos.

2 En este sentido, el artículo 59.1.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, establece la delegación de la gestión en las comunidades autónomas, que incluye "La incoación de los expedientes de comprobación de valores" pero "utilizando los mismos criterios que el Estado".

Cuadro resumen concepto sucesiones

RESIDENCIA CAUSANTE	RESIDENCIA CAUSA-HABIENTE EN ESPAÑA	MODALIDAD DE TRIBUTACIÓN	NORMATIVA	COMPETENCIA GESTORA - RENDIMIENTO
No residente en España ni en UE ni EEE	No residente	Obligación real	Estatal	AEAT
	Residente	Obligación personal		
No residente en España pero residente en UE o EEE	No residente	Obligación real	Opción: Estatal / Normativa CA en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Para obligación personal: Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la CA en que reside	AEAT
	Residente	Obligación personal		
Residente en España	No residente en España ni en UE ni EEE	Obligación real	Estatal	AEAT
	No residente en España pero residente en UE o EEE	Obligación real	Opción: Estatal / Normativa CA de residencia del causante (Mayor número de días de los cinco años anteriores)	AEAT
	Residente	Obligación personal	CA residencia del causante (Mayor número de días de los cinco años anteriores)	

Cuadro resumen ISD, concepto donaciones

BIENES DONADOS	RESIDENCIA DONATARIO EN ESPAÑA	MODALIDAD DE TRIBUTACIÓN	NORMATIVA	COMPETENCIA GESTORA - RENDIMIENTO
Bienes distintos de los inmuebles	Residente	Obligación personal	CA donde reside donatario (Mayor número de días de los cinco años anteriores)	
Muebles y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español	No residente en España ni en UE ni EEE	Obligación real	Estatal	AEAT
	No residente en España pero sí en UE o EEE		Opción: Estatal / Normativa CA situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores	
Inmuebles sitos en España	No residente en España ni en UE ni EEE	Obligación real	Estatal	AEAT
	No residente en España pero sí en UE ni EEE		Opción: Estatal / Normativa CA situados inmuebles	
	Residente	Obligación personal	CA donde radiquen los inmuebles	
Inmuebles sitos en extranjero no UE o EEE	Residente	Obligación personal	Estatal	AEAT
Inmuebles sitos en extranjero si UE o EEE	Residente	Obligación personal	Opción: Estatal / Normativa CA donde reside donatario (Mayor número de días de los cinco años anteriores)	AEAT
Bienes o derechos localizados en el extranjero	No residente	No sujeto	---	---

Como vemos, existen múltiples casos en los que no se va a poder aplicar la normativa de ninguna comunidad autónoma, como por ejemplo cuando el causante no sea residente en España ni en un Estado de la UE ni del Espacio Económico Europeo, sea residente o no en España el causahabiente. O en el ámbito de las donaciones cuando se trata de inmuebles sitos en un estado tercero, aun cuando sea residente el donatario en España.

Como resultado de la adaptación del derecho interno queda afectada principalmente la obligación real de contribuir, por cuanto en determinados casos el sujeto pasivo podrá optar por la aplicación de la normativa de las CCAA.

Resulta interesante destacar la recaudación de esta obligación reporta al Estado y que resumimos en el siguiente cuadro:

Recaudación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

	2012	2013	2014	2015	2016
Ingresos brutos	101.471	143.584	167.769	258.488	188.758
Devoluciones	1.455	1.062	3.245	36.717	32.024
Ingresos líquidos	100.016	142.522	164.524	221.771	156.734
Fte.- Informe anual de recaudación tributaria 2016 AEAT					

Como vemos, la recaudación estatal por el ISD no resulta excesivamente cuantiosa, en comparación con el volumen total de ingresos tributarios del Estado.

Centrados pues en el ámbito del ISD, trataremos de contemplar la incidencia que el establecimiento por la normativa nacional de discriminaciones fiscales por razón de la residencia o de la localización de los bienes puede tener en el principio general de liberalización de los movimientos de capitales establecido por el marco normativo comunitario, que es, como veremos, la libertad comunitaria afectada por el posible establecimiento de diferencias de trato normativas en el ámbito de los impuestos sobre sucesiones y donaciones.

2. El marco normativo comunitario relativo a libertad de los movimientos de capitales

Como primera aproximación al asunto analizaremos las disposiciones comunitarias que establecen el principio general de libertad de los movimientos de capitales.

El Tratado de funcionamiento de la Unión Europea, dispone en su artículo 63 (antiguo artículo 56 TCE), lo siguiente:

«1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

2. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.»

Este principio es trasladado adicionalmente al ámbito del Espacio Económico Europeo por lo establecido en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, que señala en su artículo 40:

«En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas entre las Partes Contratantes las restricciones de los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de la [Comunidad Europea] o en los Estados de la [Asociación Europea de Libre Comercio (AELC)], así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales. [...]»

La prohibición de establecimiento de restricciones no es absoluta, por cuanto cabe establecer una norma nacional que establezca limitaciones al principio de libertad de movimientos de capitales, al amparo de lo establecido en el artículo 65 (antiguo artículo 58 TCE) del TFUE, permitiendo distinguir entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital.

Pero esta posibilidad de restringir el principio general de libertad de movimientos de capitales debe interpretarse en sentido estricto. Así pues, no cabe interpretarla en el sentido de que toda legislación fiscal que distinga entre los contribuyentes en función de su lugar de residencia o del Estado miembro en el que hayan invertido su capital resulte automáticamente compatible con el TFUE.

En efecto, esa propia excepción está circunscrita por el artículo 65 TFUE, apartado 3, que establece que las disposiciones nacionales contempladas en el artículo 65 TFUE, apartado 1, «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 tanto, procede distinguir los tratos desiguales permitidos con arreglo al artículo 65 TFUE, de las discriminaciones arbitrarias prohibidas en virtud del apartado 3 de ese artículo (Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12). A este respecto, interesa destacar que, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que para que una normativa fiscal nacional que efectúe una diferencia de trato entre los residentes y los no residentes pueda considerarse compatible con las disposiciones del TFUE relativas a la libre circulación de capitales, es necesario que esa diferencia de trato se refiera a situaciones que no sean objetivamente comparables o que esté justificada por una razón imperativa de interés general.

3. La inclusión de los impuestos sobre sucesiones y donaciones en el concepto de "movimientos de capitales"

Del punto anterior hemos sacado una clara conclusión, existe una liberalización en el ámbito comunitario y del EEE

de los movimientos de capitales, que sólo puede ser restringida por la legislación nacional en casos justificados.

Nos resta pues, como hemos avanzado anteriormente, anudar esta libertad con los movimientos que producen las herencias y donaciones.

La pregunta que en este punto nos podemos formular es la siguiente, ¿suponen las adjudicaciones producidas por herencia o donación movimientos de capitales?

La respuesta a esta pregunta es inequívoca, las transferencias patrimoniales causadas por actos gratuitos deben conceptuarse como movimientos de capitales, cuando no se circunscriben al interior de un único Estado miembro.

Así vienen calificados en la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [artículo derogado por el Tratado de Ámsterdam] reguladora de la obligación de los Estados miembros de suprimir las restricciones a los movimientos de capitales que tienen lugar entre las personas residentes en los Estados miembros.

En este sentido, la citada Directiva establece una clasificación de los movimientos de capitales con arreglo a la nomenclatura que se establece en su Anexo I.

Entre los movimientos de capitales enumerados en el anexo I de dicha Directiva figuran, en particular, en su rúbrica XI, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», las donaciones y dotaciones (letra B) y las sucesiones y legados (letra D).

Con este carácter vienen también calificados por los reiterados pronunciamientos del Tribunal de Justicia, que considera que están comprendidos en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a los movimientos de capitales, tanto el impuesto que grava las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, como el trato fiscal de las donaciones, ya tengan éstas por objeto cantidades de dinero, bienes inmuebles o bienes muebles, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos estén circunscritos al interior de un solo Estado miembro (Sentencia Mattner, 22 de abril de 2010, asunto C-510/08)³.

³ Al no extenderse la libertad comunitaria de los movimientos de capitales a los producidos en el ámbito interno de los Estados, podemos encontrarnos el caso de que un residente comunitario tenga derecho a una menor tributación efectiva, al poder optar por la aplicación de la normativa de una comunidad autónoma en la que no soporte carga fiscal efectiva alguna, mientras que un residente en España tenga que aplicar la normativa de otra comunidad autónoma con una alta carga fiscal.

No obstante, si bien en el ámbito interno no es aplicable el principio de libertad de movimientos de capitales, por cuanto debiera resultar una obviedad que en el ámbito interno de un estado existe per se libertad de movimientos de capitales, los principios que disciplinan la cesión de tributos pudieran verse comprometidos en alguna medida ante determinadas discriminaciones por razón de la residencia.

Así, por ejemplo, el artículo 2.Uno letra a) de la LOFCA establece que el sistema de ingresos de las comunidades autónomas no puede suponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español, y, en particular, se recuerda que en el ejercicio de competencias normativas sobre los tributos cedidos las CCAA deben mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional (art. 19.2 LOFCA)

O mejor expresado en palabras del propio tribunal «*las medidas prohibidas por el artículo 56 CE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquél en el que se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de los citados bienes*» (entre otras la Sentencia Herederos de M.E.A. van Hilten-van der Heijden, de 23/2/2006, asunto C-513/03).

Recientemente se ha pronunciado, en este sentido, el Tribunal de Justicia, que en sentencia del 26 de mayo de 2016, asunto C- 244/15, declara el incumplimiento del artículo 63 TFUE y del artículo 40 del Acuerdo EEE, por cuanto la normativa griega eximía del impuesto de sucesiones relativo a la vivienda habitual únicamente a los nacionales de la Unión Europea que residen en Grecia, por cuanto se establecía una diferencia de trato entre los residentes y los no residentes carente de justificación en razones imperativas de interés general.

Asimismo, en cuanto a una donación de un bien inmueble sito en Alemania en la que los sujetos intervinientes residen en el Reino Unido, se ha pronunciado el TJUE, en la Sentencia Hünnebec, de 8 de junio de 2016, asunto C-479/14.

Esta última sentencia plantea una interesante reflexión para el caso que nos ocupa, pues el régimen establecido por el legislador español se enmarca dentro del derecho de opción (entre la norma estatal o la normativa de una comunidad autónoma), y la sentencia razona en torno a que la norma fiscal alemana permite optar por la aplicación de la reducción establecida a favor de los residentes (que es una reducción de mayor importe) a los no residentes (que salvo opción aplican una reducción menor) si el causante, el donante o el beneficiario tienen su domicilio, en la fecha de la transmisión patrimonial, en el territorio de un Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado al que sea aplicable el Acuerdo EEE.

Así razona el Tribunal que: *"En cuanto al carácter facultativo de dicho mecanismo tributario, hay que poner de relieve que, suponiendo incluso que este mecanismo fuera compatible con el Derecho de la Unión, según jurisprudencia reiterada, un régimen nacional restrictivo de las libertades de circulación puede seguir siendo incompatible con el Derecho de la Unión, aun cuando su aplicación sea facultativa. La existencia de una opción que permita en su caso hacer que una situación sea compatible con el Derecho de la Unión no tiene por efecto paliar, por sí sola, el carácter ilegal de un sistema, como el controvertido, que sigue conteniendo un mecanismo tributario no compatible con ese Derecho"*.

Por último, debemos tener presente que las medidas prohibidas por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen, en especial, las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o de mantener tales inversiones, por lo que ni siquiera será necesario que dicha normativa obstaculice la movilidad

de los capitales sino que bastará que disuada de su realización (Sentencia Halley, de 15 de septiembre de 2011, de asunto C-132/10, en que se debatía sobre la validez de establecimiento de un plazo de prescripción superior para la valoración de acciones nominativas de sociedades residentes en un Estado Miembro distinto de Bélgica).

A mayor abundamiento, merece la pena destacar la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2017 (nº de recurso 2/2016) por la que se condena al Estado Español por responsabilidad patrimonial a indemnizar por la diferencia entre lo abonado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones frente al importe que hubiera resultado exigible por aplicación de la normativa de la comunidad autónoma.

En este caso el instituto de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador constituye el cauce adecuado para que los residentes en la UE o el EEE, que resultaron discriminados por razón de no residir en España, se vean resarcidos del impuesto satisfecho en las situaciones jurídicas que fueran firmes con anterioridad a la adaptación realizada por la DA2ª de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Considera nuestro Tribunal Supremo que, con anterioridad a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, existía una clara doctrina jurisprudencial del TJUE en torno al carácter de herencias y donaciones transfronterizas como movimientos de capitales, a los efectos del reconocimiento de la libertad de circulación de los mismos. Y lo más importante, considera que la administración tenía la obligación de conocer esta doctrina de la jurisprudencia comunitaria, al ser clara y reiterada.

4. La prohibición del establecimiento de restricciones a los movimientos de capitales afecta también a los territorios terceros

Comenzamos este apartado reiterando la afirmación contenida en su título, la liberalización de los movimientos de capitales en el ámbito comunitario afecta, como veremos, también a territorios terceros.

El efecto de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 ha sido, como hemos comentado anteriormente, establecer un derecho de opción por la normativa de alguna comunidad autónoma, pero restringido a los residentes en la Unión Europea y en el EEE, excluyendo los casos en los que los elementos personales o materiales del gravamen se encuentren en territorios terceros, ajenos a la UE y al EEE.

En consecuencia, la adaptación de la normativa interna al derecho comunitario parece así desconocer la **Sentencia Yvon Welte** (Sentencia del Tribunal de Justicia de la 17 de octubre de 2013, asunto C-181/12).

Básicamente, en este litigio se plantea la situación discriminatoria derivada de la inaplicabilidad de la reducción por parentesco establecida en las sucesiones causadas a favor del cónyuge que establece la legislación alemana, pero que

no operaba para los no residentes. En este caso los cónyuges residían en Suiza, considerado como "país tercero", y el supérstite heredaba un bien inmueble sito en territorio alemán. En esta sentencia concluye el tribunal resolviendo la cuestión prejudicial planteada razonando 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."

También ha sido recurrente esta interpretación del tribunal **en materia de los impuestos sobre sociedades**, cuando se establecen límites con respecto a elementos del gravamen localizados en terceros estados y no cuando se hubieren localizado en el Estado de residencia. En este sentido, la Sentencia de 3 de octubre de 2013 (asunto C-282/12; **Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda**), considera que *"El artículo 56 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que no permite deducir como gasto, para la determinación del beneficio imponible, los intereses inherentes a la parte de un endeudamiento calificada de excesiva abonados por una sociedad residente a una sociedad prestamista establecida en un país tercero con la que mantiene relaciones especiales, pero permite la deducción de tales intereses pagados a una sociedad prestamista residente con la que la sociedad prestataria mantiene tales relaciones cuando, de no haber participación de la sociedad prestamista establecida en un país tercero en el capital de la sociedad prestataria residente, esa normativa presuma, no obstante, que todo el endeudamiento de esta última forma parte de un montaje cuyo objetivo es eludir el impuesto normalmente adeudado o cuando esa normativa no permita determinar previamente y con suficiente precisión su ámbito de aplicación"*.

Y en el mismo sentido, la **Sentencia de 10 de abril de 2014, Asunto C-190/12**, al señalar que

"El artículo 63 TFUE, relativo a la libre circulación de capitales, se aplica en una situación, como la controvertida en el asunto principal, en la que, en virtud de la normativa fiscal nacional, los dividendos pagados por sociedades establecidas en un Estado miembro a un fondo de inversión establecido en un Estado tercero no son objeto de exención fiscal, mientras que los fondos de inversión establecidos en ese Estado miembro gozan de tal exención".

Volviendo al ámbito de las sucesiones, resulta interesante destacar la **Sentencia Scheunemann** del TJUE de 19 de julio de 2012, asunto C-31/11. En la misma se analiza

la compatibilidad con la normativa comunitaria de la adquisición de una participación significativa (que permite la dirección de una empresa) radicada en un estado tercero (Canadá).

Siendo residentes en Alemania el causante y el causahabiente, no se aplicaban los beneficios fiscales establecidos para las sociedades de capital con domicilio social o centro de dirección en territorio nacional (por un lado una franquicia fiscal en función de los bienes y, adicionalmente, del valor restante de dicho bien se tenía en cuenta sólo al 65 %).

Concluyendo, la sentencia, que los beneficios fiscales concedidos a las adquisiciones de participaciones significativas, que permiten influir en las decisiones de la empresa cuyas participaciones se adquieren, deben analizarse no a la luz del principio de la libertad de movimientos de capitales sino de la libertad de establecimiento, que no se aplica a las participaciones en sociedades que se encuentren en un país tercero.

Procede recordar que, según jurisprudencia reiterada, una normativa nacional destinada a aplicarse únicamente a las participaciones que permitan ejercer una influencia efectiva en las decisiones de una sociedad y determinar las actividades de ésta, está comprendida en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento.

En cambio, las disposiciones nacionales aplicables a participaciones adquiridas con el único objetivo de realizar una inversión de capital sin intención de influir en la gestión y en el control de la empresa deben examinarse exclusivamente en relación con la libre circulación de capitales (Sentencia Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, 10 de febrero de 2011.C-436/08 y C-437/08).

Pero si bien el principio de la libertad de establecimiento no se aplica a las participaciones en sociedades que se encuentren en un país tercero, la argumentación de la citada sentencia nos permite razonar que, a sensu contrario, en el caso de tratarse de beneficios fiscales concedidos a participaciones en sociedades sin capacidad de influir en las decisiones de la empresa, el principio de libertad de circulación de capitales sí desplegaría sus efectos en los movimientos entre países terceros y haría incompatible una discriminación fiscal establecida sobre las participaciones de sociedades de capital radicadas en territorios terceros.

5. La tramitación parlamentaria de la modificación de la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Pues bien, hemos determinado que existe una doctrina del TJUE por la cual el principio de libertad de movimientos de capitales afecta a las transmisiones realizadas por actos

de liberalidad, mortis causa e inter vivos, y despliega sus efectos en las relaciones entre Estados miembros y delEEE, e incluso en relación a los movimientos de capitales con terceros estados.

La pregunta que nos formulamos en este apartado es la siguiente ¿fue considerada en la adaptación del derecho interno la existencia de esta doctrina jurisprudencial, en particular en lo que afecta a movimientos con estados terceros?

La única fuente de la que disponemos para comprobar la voluntad del legislador es la atinente a la documentación del proceso de formación de esa voluntad, escenificada a través de la tramitación parlamentaria por la que se llevó a cabo la modificación normativa.

Esta modificación de la disposición adicional segunda de la Ley 29/1989, realizando la adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), se instrumentó mediante la disposición final 3 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.

El proyecto de ley correspondiente tuvo su entrada en el Congreso de los Diputados en fecha 06/08/2014⁴ sin que en el mismo conste ninguna mención a la modificación normativa a la que aludimos, sin duda por una mera *ratione temporis*, pues siendo la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, el proyecto ya estaba presentado cuando fue conocido el fallo del tribunal. Una vez conocida la sentencia, hubo que aprovechar la tramitación del proyecto de ley para incorporar en él la pretendida modificación. Así, mediante enmienda del Grupo Parlamentario Popular se introducen las enmiendas 129 y 130⁵.

La primera de ellas para dejar constancia en la exposición de motivos de la necesaria adecuación normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre el Patrimonio, y la segunda para introducir la disposición final tercera de adecuación del primero de los impuestos citados y la disposición final cuarta para el segundo. Con la redacción propuesta terminaría el proyecto su tramitación en el Congreso, pasando al Senado, en el que con algunas modificaciones de corte técnico la norma adquirirá los perfiles actuales.

No obstante, resulta de interés destacar algunas de las modificaciones que trataron de introducirse en su tramitación en el Senado.

En primer lugar, se propuso la aplicación del articulado a todos los hechos imposables no prescritos, lo que hubiera permitido una cobertura del actual vacío legal,

⁴ BOCG. Congreso de los Diputados Núm. A-107-1 de 06/08/2014

⁵ BOCG. Congreso de los Diputados Núm. A-107-2 de 07/10/2014

que ha dejado sin normativa expresa para la posible obtención de una rectificación de las autoliquidaciones presentadas con anterioridad⁶.

En segundo lugar, se propuso la introducción de dos nuevos supuestos adicionales de sucesión «mortis causa», en los que se hacía preciso corregir la discriminación, pero referidos únicamente a la UE y EEE⁷.

Finalmente, la enmienda 260 del Grupo Parlamentario Popular en el Senado (GPP) le otorga su redacción definitiva⁸.

Así, no encontramos en su tramitación parlamentaria ninguna referencia al tratamiento que debe dispensarse desde el punto de vista del establecimiento de libertad en los movimientos de capitales que suponen las herencias y donaciones con elementos personales o materiales situados en el territorio de terceros países, restringiéndose toda la tramitación parlamentaria a la mera adecuación del derecho interno de la literalidad de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014.

6. Conclusiones

Las conclusiones que se derivan de lo expuesto debieran ser claras.

Alcance de la adaptación por el legislador español, a través de la DA2ª de la LISD, de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12.

En estas líneas, hemos analizado el acervo comunitario y la correspondiente adaptación de la sentencia efectuada por el legislador español, para concluir que, quizás, el ámbito de extensión de los efectos de la sentencia, que en sustancia trata de la discriminación no justificada por residencia a efectos del ISD, si bien bajo el paraguas del principio de libertad de movimientos de capitales, debiera haber sido más amplio que la mera vinculación a los residentes en el ámbito de la Unión Europea o el Espacio Económico Europeo, como se ha expuesto.

En definitiva, si como señala la aludida Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2017, el criterio del Tribunal de la Unión Europea debe ser conocido por el Reino de España, y siendo indiscutible que el concepto de movimientos

de capitales afecta a las sucesiones transfronterizas, ¿no debiera necesariamente colegirse que la preconizada libertad de movimientos de capitales entre la UE y terceros países afecta a las herencias y donaciones con elementos subjetivos u objetivos extracomunitarios y más allá del EEE?

Es por ello que la normativa del ISD que se contiene en la disposición adicional segunda de la LISD se adapta a la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 pero no al acervo comunitario, que debería llevar a la inclusión de una modificación normativa que impidiera toda discriminación en todo tipo de herencias transfronterizas, procedentes de estos miembros y también de terceros estados.

Podría incluso plantearse la aplicación directa del artículo 63 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE) sobre la base del acervo comunitario. No obstante, esta última posibilidad ya ha sufrido un importante freno en su aplicación vía recurso contencioso ordinario, por cuanto la Audiencia Nacional en Sentencia de 12 de mayo de 2016 se pronuncia en contra de la petición de aplicación de la Sentencia 3 de septiembre de 2014 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Así, en el objeto del litigio, la causante y dos de los causahabientes eran residentes en México, siendo un heredero residente en España, siendo desestimado el recurso por la razón de "ser la causante residente en el extranjero, en un Estado que ni es miembro de la Unión Europea ni del Espacio Económico Europeo".

Como hemos visto, esta situación en el ámbito comunitario se provocó como un trasunto de la disparidad de gravamen en el seno del territorio español. No obstante, en los últimos años se ha tratado de recuperar en algunas regiones parcialmente el potencial recaudatorio del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, disminuyendo bonificaciones y deducciones, con la finalidad de allegar recursos a las maltrechas arcas autonómicas.

Esta recuperación del gravamen puede generar en algunos supuestos, a mi juicio, un problema adicional de discriminación, no por territorio (sobradamente conocido), sino de naturaleza temporal.

La necesidad de un marco regulatorio estable en el ISD.

Consideremos que este impuesto recae, en el fondo, sobre un patrimonio producido por el ahorro a lo largo del tiempo, de mucho tiempo diríamos, generando un hecho imponible aislado y poco frecuente para los obligados a contribuir, que generalmente se enfrentan al impuesto dos veces en su vida.

Estas circunstancias ponen de manifiesto que el gravamen podría demandar que los elementos que determinan la cuota tributaria gozasen de cierta estabilidad en el tiempo, pues no se trata de una renta generada con periodicidad anual como sucede con la mayoría de las fuentes de renta en el gravamen del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades, y, por tanto, no debería constituir un elemento de política fiscal,

6 Enmienda nº 111 del Grupo Parlamentario Catalán en el Senado Convergència i Unió, de adición (BOCG. Senado Núm. 429_2901 (Apartado I) de 04/11/2014), en la que se proponía la siguiente redacción:

Disposición transitoria primera. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. «Lo dispuesto en la disposición final tercera de esta Ley será aplicable a todas aquellas liquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no prescritas en el momento de la entrada en vigor de esta Ley».

7 ENMIENDA NÚM. 117 Del Grupo Parlamentario Catalán en el Senado Convergència i Unió (GPCIU) BOCG. Senado Núm. 429_2901 de 04/11/2014.

8 Presentada el BOCG. Senado Núm. 429_2901 (Apartado I) de 04/11/2014, siendo aprobada por el Senado en el informe de la ponencia (BOCG. Senado Núm. 434_2951 (Apartado I) de 12/11/2014) y luego por el Congreso el 20/11/2014 BOCG. Congreso de los Diputados Núm. A-107-5 de 20/11/2014.

restaurándose conforme hacen falta recursos y abrogándose cuando sobran, sino que, como toda renta del capital, en atención a su periodo de generación, sus tipos impositivos debieran gozar de cierta estabilidad y ser modulados a la alza o a la baja de forma paulatina.

No es menos cierto que la finalidad primordial de todo impuesto es la recaudatoria, pero existen figuras que contribuyen a esta finalidad de manera mucho más eficiente, siendo éste un impuesto en el que debieran primar otros objetivos, no tanto recaudatorios sino tendentes a mejorar, principalmente, la redistribución de la riqueza.

No pretendemos sostener en estas páginas la imposibilidad del legislador de modificar la tributación aplicable ni abogamos por una fosilización de la normativa del impuesto. Simplemente queremos poner de manifiesto que, en atención a la riqueza gravada por este impuesto, deberían evitarse las alteraciones sustanciales de tributación, debiendo ser los cambios acometidos de manera más paulatina.

Pensemos, para concluir, en un ejemplo de lo expuesto, pues qué sentido tendría que una misma herencia, cuya masa hereditaria se ha formado por un ahorro generado a lo largo de toda una vida, en función de su devengo a 31 de diciembre

de un año o a 1 de enero del siguiente, goce o no de bonificaciones o deducciones de hasta el 99%.

Pues en el fondo, se requiere lo tantas veces pedido y tantas olvidado, homogeneidad de bases, uniformidad del gravamen y estabilidad del marco regulatorio, o, como dice nuestra, en estos días cuestionada y quizás caduca constitución, *“un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad”*.

Recientemente, en sentencia de 19 de febrero de 2018*, el Tribunal Supremo ha estimado la reclamación de responsabilidad patrimonial derivada de la aplicación de la normativa estatal del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, como contraria al Derecho de la Unión Europea, tratándose de una causante residente en Cataluña y una causahabiente residente en un país extracomunitario (Canadá).

El fundamento de la sentencia anterior pivota sobre la base de que el principio de libertad de circulación de capitales y la interpretación que del mismo se desprende de las sentencias del TJUE obligan a los Estados miembros a adaptar su normativa interna, habiendo el legislador español mantenido una legislación contraria al principio comunitario de libertad de movimientos de capitales.

* NdR. Transcribimos los fundamentos de derecho de dicha sentencia en las páginas 19 y siguientes.

TRIBUNAL SUPREMO	14
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Sujeto pasivo en el préstamo hipotecario	14
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Discriminación de los no residentes extracomunitarios	19
Impuesto sobre el Valor Añadido: Transmisiones con ocasión de disolución de comunidades	33

TRIBUNAL SUPREMO

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Sujeto pasivo en el préstamo hipotecario

Sentencia de 15 de marzo de 2018

En la constitución de la hipoteca en garantía de un préstamo, el sujeto pasivo del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados es el prestatario.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Resumen de antecedentes.

1.- El 13 de junio de 2013 se concertó escritura de préstamo con garantía hipotecaria entre Banco de Sabadell S.A., como prestamista, y como prestatarios Dña. Elisa, D. Porfirio, Dña. Julieta, D. Basilio y D. Ceferino. En su estipulación quinta, denominada gastos del prestatario, y en lo que aquí interesa, se hizo constar que eran de su cargo los correspondientes a los de tasación del inmueble, aranceles notariales, registrales e impuestos relativos a la constitución, modificación y cancelación de la hipoteca, gastos de tramitación de la escritura ante el Registro y los derivados de reclamación extrajudicial.

Además, se facultaba al banco para cobrar directamente, con cargo a las cuentas abiertas a los prestatarios, los gastos e impuestos mencionados. Dichos conceptos se concretaron en las siguientes cantidades: 516,42 € de notaría; 105,46 € de registro de la propiedad; 794,93 € de impuestos; y 260 € honorarios de tramitación. Tales cantidades fueron abonadas por Dña. Elisa.

2.- Por escritura pública de 21 de abril de 2006, Dña. Elisa, por sí y en representación de D. Porfirio, adquirió de Promociones Rivero Cueto, S.A. una vivienda sita en término municipal de Villaviciosa, subrogándose en la hipoteca que el vendedor tenía constituida sobre tal vivienda con la entidad Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona (actualmente, Caixabank S.A.), presente en dicho acto notarial. En la estipulación tercera de dicha escritura, y conforme a lo estipulado en su día en la escritura de préstamo inicial, se señaló que los gastos e impuestos derivados del otorgamiento, excepto el de plusvalía, serían a cargo de la parte adquirente. Tales gastos, abonados por Porfirio, ascendieron a: 765,43 € de notaría;

198,24 € de registro de la propiedad; 966 € de impuestos; y 150,80 € de honorarios de tramitación.

3.- D. Porfirio interpuso una demanda de juicio ordinario contra las mencionadas entidades prestamistas, en la que solicitó la declaración de nulidad de las respectivas cláusulas de atribución a los prestatarios del pago de los gastos e impuestos, y que se las condenara a la devolución de las cantidades indebidamente cobradas por su aplicación, con sus intereses legales.

4.- La sentencia de primera instancia apreció la falta de legitimación activa del demandante respecto de la pretensión dirigida contra el Banco de Sabadell, porque no había sido él quien había abonado las cantidades derivadas de las cláusulas cuestionadas. Y en cuanto a la pretensión formulada contra Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, declaró la nulidad de la cláusula controvertida, pero no dio lugar a la reclamación de devolución de cantidades, por entender que la pretensión estaba mal formulada, ya que al prestatario le correspondía la asunción del pago de una parte de los gastos e impuestos.

5.- El demandante y la Caixa recurrieron en apelación dicha sentencia. La Audiencia Provincial desestimó la impugnación de la Caixa y estimó en parte el recurso del demandante y declaró nulas las condiciones generales impugnadas, salvo la relativa a los tributos, y condenó a Caixabank a devolver al demandante 1147,47 €.

Segundo. Recurso de casación. Motivo único. Planteamiento. Admisibilidad.

1.- El Sr. Porfirio interpuso un recurso de casación, basado en un único motivo, por el cauce del art. 477.2.3º LEC (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892), en el que denuncia la infracción del art. 89.3 c) del Real Decreto

Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre (RCL 2007, 2164 y RCL 2008, 372), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias (en adelante, TRLGCU). Cita como infringida la sentencia de esta sala 705/2015, de 23 de diciembre.

- 2.- En el desarrollo del motivo se alega, sintéticamente, que la cláusula que atribuye el pago de todos los gastos e impuestos a la prestataria es abusiva, porque no realiza distinción alguna, en función del tipo de tributo o del hecho imponible gravado, sobre quién debe ser el sujeto pasivo del impuesto en cuestión. En concreto, considera que no puede considerarse que, respecto de todos los hechos imponibles sujetos al impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados derivados de un contrato de préstamo con garantía hipotecaria, sea sujeto pasivo el prestatario; así como que es abusiva una estipulación que determina que los tributos futuros que pudieran devengarse como consecuencia de posibles revisiones tributarias posteriores, se carguen siempre al prestatario hipotecante.
- 3.- En el trámite de oposición al recurso, las dos entidades financieras demandadas alegaron su inadmisibilidad, por falta de interés casacional. Sin embargo, esta alegación no puede ser atendida, una vez que está identificada la norma jurídica que se considera infringida y la jurisprudencia que se estima vulnerada por la sentencia recurrida.

Tercero. Precisión sobre la legislación aplicable por razones temporales.

- 1.- Aunque en el recurso se cita como infringido el art. 89.3 c) TRLGCU, ha de tenerse en cuenta que en la fecha en que se firmó uno de los contratos de préstamo con garantía hipotecaria a los que se ciñe este recurso de casación (21 de abril de 2006) no estaba todavía vigente dicho Texto Refundido, sino que regía la Ley 26/1984, de 19 de julio (RCL 1984, 1906), General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios (en adelante LGCU).
- 2.- No obstante, al tratarse de un texto refundido, el art. 89.3 c) no fue realmente una norma de nuevo cuño, sino que fue reflejo de la refundición o reajuste de una norma previa. Por ello, a estos efectos, en función de la indicada fecha del contrato, deberemos tener en cuenta lo previsto en el art. 10 bis LGCU, en la redacción conferida por la Disposición Adicional Segunda de la Ley 7/1988, de Condiciones Generales de la Contratación (LCGC (RCL 1998, 960)), que se remitía a la Disposición Adicional Primera de la propia LGCU, en la que se contenía un listado de cláusulas abusivas, entre las cuales, la 22 [«La imposición al consumidor de los gastos de documentación y tramitación que por Ley imperativa corresponda al profesional. En particular, en la primera venta de viviendas,

la estipulación de que el comprador ha de cargar con los gastos derivados de la preparación de la titulación que por su naturaleza correspondan al vendedor (obra nueva, propiedad horizontal, hipotecas para financiar su construcción o su división y cancelación)»], es equivalente al actual art. 89.3 c) TRLGCU.

Cuarto. Pronunciamientos jurisprudenciales previos sobre la abusividad de las cláusulas de gastos en los préstamos hipotecarios.

- 1.- La sentencia de esta sala 550/2000, de 1 de junio, trató la abusividad de la imposición al consumidor de los gastos generados por la constitución de una hipoteca para la financiación de adquisición de una vivienda, con apoyo en el art. 10.1 c), apdo. 11 LGCU (en su redacción original, que era igual al apartado 22 de la Disposición Adicional Primera antes citado), pero no se refirió a los tributos que gravan la operación, sino a los gastos bancarios, notariales y registrales derivados de la preparación de la titulación que, por su naturaleza, correspondan al vendedor (obra nueva, propiedad horizontal, obtención de hipotecas para financiar su construcción o su división y, cancelación).
- 2.- A su vez, en la sentencia 842/2011, de 25 de noviembre, si bien con referencia a un contrato de compraventa de vivienda, se dijo que la imputación en exclusiva al comprador/consumidor de los tributos derivados de la transmisión, era una cláusula abusiva, por limitar los derechos que sobre distribución de la carga tributaria estaban previstos en la legislación fiscal.
- 3.- Por último, la sentencia 705/2015, de 23 de diciembre, que se invoca en el recurso, no se pronunció sobre el resultado concreto de la atribución de gastos (en sentido amplio) entre las partes de un contrato de préstamo hipotecario, sino que, en el control realizado en el marco de una acción colectiva en defensa de los intereses de consumidores y usuarios, declaró abusivo que se imputaran indiscriminadamente al consumidor todos los gastos e impuestos derivados de la operación.

A falta de negociación individualizada (pacto), se consideró abusivo que se cargaran sobre el consumidor gastos e impuestos que, en aplicación de las disposiciones legales aplicables en ausencia de pacto, se distribuyen entre las partes según el tipo de actuación (documentación, inscripción, tributos).

Por ejemplo, en materia de gastos notariales, el arancel distingue entre el otorgamiento de la escritura y la expedición de copias; o en caso del arancel de los registradores, se da diferente tratamiento a la inscripción que a la expedición de certificaciones o copias simples. Del mismo modo, en materia tributaria, lo que se reprochó es que se atribuyera en todo caso al consumidor el pago de todos los impuestos o tasas, cuando según

la legislación los sujetos pasivos pueden ser diferentes, en función de hechos impositivos también diferentes.

- 4.- Sobre esa base de la abusividad de la atribución indiscriminada y sin matices del pago de todos los gastos e impuestos al consumidor (en este caso, el prestatario), deberían ser los tribunales quienes decidieran en procesos posteriores, ante las reclamaciones individuales de los consumidores, quienes concretaran cómo se distribuyen en cada caso los gastos e impuestos de la operación.

Quinto. El impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados en los préstamos hipotecarios

- 1.- Decíamos en la sentencia 705/2015, de 23 de diciembre, en lo que respecta a los tributos que gravan el préstamo hipotecario, que el art. 8 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (LITPAJD) dispone que estará obligado al pago del impuesto de transmisiones patrimoniales a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario: en la «constitución de derechos reales», aquel a cuyo favor se realice este acto (letra c); y en la «constitución de préstamos de cualquier naturaleza», el obligado será el prestatario (letra d). Por otro lado, el art. 15.1 LITPAJD señala que la «constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo», tributarán exclusivamente, a los efectos de transmisiones patrimoniales, por el concepto de préstamo.

A su vez, el art. 27.1 de la misma norma sujeta al impuesto de actos jurídicos documentados los documentos notariales en que se recoge el préstamo, indicando el art. 28 que será sujeto pasivo del impuesto el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.

De tal manera que, dijimos en la mencionada sentencia, la entidad prestamista no queda siempre y en todo caso al margen de los tributos que pudieran devengarse con motivo de la operación mercantil, sino que, al menos en lo que respecta al impuesto sobre actos jurídicos documentados, será sujeto pasivo en lo que se refiere a la expedición de las copias, actas y testimonios que interese. Por lo que una cláusula que cargue indiscriminadamente el pago de todos los tributos al prestatario, sin distinción o salvedad alguna, puede ser abusiva, por aplicación analógica del art. 89.3 c) TRLG-CU, que en los contratos de compraventa de viviendas considera como abusiva la estipulación que imponga al consumidor el pago de tributos en los que el sujeto pasivo es el empresario; dado que los préstamos sirven para financiar esa operación principal que es la adquisición de la vivienda.

- 2.- Respecto del hecho imponible del impuesto de transmisiones patrimoniales consistente en la constitución del préstamo hipotecario (art. 7.1.B LITPAJD), ya hemos visto que el art. 8 LITPAJD, a efectos de la determinación del sujeto pasivo, contiene dos reglas que, en apariencia, pueden resultar contradictorias. Así el apartado c) dispone que «en la constitución de derechos reales» es sujeto pasivo del impuesto aquél a cuyo favor se realice el acto; y el apartado d) prevé que, «en la constitución de préstamos de cualquier naturaleza», lo será el prestatario. De manera que si atendemos exclusivamente a la garantía (la hipoteca), el sujeto pasivo sería la entidad acreedora hipotecaria, puesto que la garantía se constituye a su favor; mientras que, si atendemos exclusivamente al préstamo, el sujeto pasivo sería el prestatario (el cliente consumidor). Sin embargo, dicha aparente antinomia queda aclarada por el art. 15.1 de la misma Ley, que dispone: «La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo».

- 3.- La jurisprudencia de la Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de este Tribunal Supremo ha interpretado tales preceptos en el sentido de que, tanto en préstamos como en créditos con garantía hipotecaria, el sujeto pasivo del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados es el prestatario (sentencias de 19 de noviembre de 2001 [RC 2196/1996]; 20 de enero de 2004 [RC 158/2002]; 14 de mayo de 2004 [RC 4075/1999]; 20 de enero de 2006 [RC 693/2001]; 27 de marzo de 2006 [RC 1839/2001]; 20 de junio de 2006 [RC 2794/2001]; 31 de octubre de 2006 [RC 4593/2001]; 6 de mayo de 2015 [RC 3018/2013]; y 22 de noviembre de 2017 [RC 3142/2016]). En tales resoluciones se indica que la unidad del hecho imponible en torno al préstamo produce la consecuencia de que el único sujeto pasivo posible sea el prestatario, de conformidad con lo establecido en el art. 8 d), en relación con el 15.1, LITPAJD.

En su virtud, respecto de la constitución de la hipoteca en garantía de un préstamo, en armonía con la jurisprudencia de la Sala Tercera de este Tribunal Supremo, debemos concluir que el sujeto pasivo del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados es el prestatario.

- 4.- Asimismo, frente a alguna duda de constitucionalidad que se ha manifestado doctrinalmente, debemos traer a colación dos resoluciones del Tribunal Constitucional en las que se resuelven sendas cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña respecto del art. 29 LITPAJD, en relación con los arts. 8.d) y 15.1 del mismo texto

refundido, y con el 68 del Reglamento del Impuesto, por si pudieran ser contrarios a los arts. 14, 31.1 y 47 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836). Se trata de los autos 24/2005 de 18 de enero, y 223/2005, de 24 de mayo. En la primera de tales resoluciones se dice:

«[...]es una opción de política legislativa válida desde el punto de vista constitucional que el sujeto pasivo de la modalidad de "actos jurídicos documentados" lo sea el mismo que se erige como sujeto pasivo del negocio jurídico principal (en el impuesto sobre el valor añadido o en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados), tanto cuando se trata de préstamos con constitución de garantías (aunque la operación haya sido declarada exenta en ambos impuestos), como cuando se trata de constitución de garantías en aseguramiento de una deuda previamente contraída, pues en ambos supuestos se configura como obligado tributario de aquella modalidad impositiva a la persona que se beneficia del negocio jurídico principal: en el primer caso, el prestatario (el deudor real); en el segundo supuesto, el acreedor real (el prestamista)».

5.- En cuanto al impuesto sobre actos jurídicos documentados por la documentación del acto -préstamo con garantía hipotecaria- en escritura pública (arts. 27.3 y 28 LITPAJD y 66.3 y 67 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (RCL 1995, 1816), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados -en adelante, el Reglamento-), tiene dos modalidades:

- a. Un derecho de cuota variable en función de la cuantía del acto o negocio jurídico que se documenta (art. 69 del Reglamento).
- b. Un derecho de cuota fija, por los actos jurídicos documentados del timbre de los folios de papel exclusivo para uso notarial en los que se redactan la matriz y las copias autorizadas (arts. 71 y ss. del Reglamento).

El art. 29 LITPAJD, al referirse al pago del impuesto por los documentos notariales, dice:

«Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan».

Pero el art. 68 del Reglamento del Impuesto contiene un añadido, puesto que tras reproducir en un primer párrafo el mismo texto del art. 29 de la Ley, establece en un segundo apartado:

«Cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario».

Aunque se ha discutido sobre la legalidad de dicha norma reglamentaria, la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo a que antes hemos hecho referencia no ha apreciado defecto alguno de legalidad (por todas, sentencia de 20 de enero de 2004).

Y como hemos visto, el Tribunal Constitucional también ha afirmado su constitucionalidad.

6.- Así pues, en lo que respecta al pago del impuesto de actos jurídicos documentados, en cuanto al derecho de cuota variable en función de la cuantía del acto o negocio jurídico que se documenta (art. 69 del Reglamento), será sujeto pasivo el prestatario, por indicación expresa del art. 68 del mismo Reglamento.

Y en cuanto al derecho de cuota fija, por los actos jurídicos documentados del timbre de los folios de papel exclusivo para uso notarial en los que se redactan la matriz y las copias autorizadas (arts. 71 y ss. del Reglamento), habrá que distinguir entre el timbre de la matriz y el de las copias autorizadas.

Respecto de la matriz, conforme al ya citado art. 68 del Reglamento y la interpretación que del mismo hace la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, corresponde el abono del impuesto al prestatario. Salvo en aquellos casos en que pudiera existir un pacto entre las partes sobre la distribución de los gastos notariales y registrales. Como el Real Decreto 1426/1989, de 17 de noviembre (RCL 1989, 2555), por el que se aprueba el Arancel de los Notarios, habla en general de interesados, pero no especifica si a estos efectos de redacción de la matriz el interesado es el prestatario o el prestamista, y el préstamo hipotecario es una realidad inescindible, en la que están interesados tanto el consumidor -por la obtención del préstamo-, como el prestamista -por la hipoteca-, es razonable distribuir por mitad el pago del impuesto (solución que, respecto de los gastos notariales y registrales, apunta la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 7 de abril de 2016).

Mientras que, respecto de las copias, habrá que considerar sujeto pasivo a quien las solicite, según se desprende del propio art. 68 del Reglamento.

7.- Por último, y puesto que en la cláusula litigiosa se hace mención expresa a los tributos que graven la cancelación de la hipoteca, debe tenerse en cuenta que el art. 45 B.18 LITPAJD declara exentas las primeras copias de escrituras notariales que documenten la cancelación de hipotecas de cualquier clase en cuanto al gravamen gradual de la modalidad «Actos Jurídicos Documentados» que grava los documentos notariales.

Sexto. Estimación del recurso de casación. Consecuencias.

1.- Conforme a todo lo expuesto, debe estimarse en parte el recurso de casación, porque la cláusula controvertida es abusiva, y no solo parcialmente, como resuelve la Audiencia Provincial, sino en su totalidad, en cuanto que, sin negociación alguna, atribuye al prestatario/consumidor el pago de todos los impuestos derivados de la operación, cuando la ley considera sujetos pasivos al prestamista o al prestatario en función de los distintos

hechos imponibles. O incluso en cuanto considera exentos de tributación determinados actos que, sin embargo, son incluidos en la condición general litigiosa como impuestos a cargo del prestatario.

- 2.- Cuestión distinta es que, una vez declarada la abusividad de la cláusula y su subsiguiente nulidad (art. 8.2 LCGC (RCL 1998, 960) y 83 TRLGCU), haya que decidir cómo ha de distribuirse entre las partes el pago de los gastos e impuestos derivados del contrato de préstamo con garantía hipotecaria. Pero eso no afecta a la nulidad en sí, por abusiva, de la estipulación contractual examinada, sino a las consecuencias de dicha nulidad.

Es decir, anulada la condición general que imponía al consumidor el pago de todos los impuestos, cualquiera que fuera el reparto que la ley hubiera hecho respecto de una y otra parte, el tribunal debe fijar los efectos restitutorios inherentes a tal declaración de nulidad, lo que, en el caso del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, viene determinado por su ley reguladora y su reglamento (en la interpretación que de tales normas han hecho el Tribunal Constitucional y la Sala Tercera del Tribunal Supremo); y como resultado de ello, acordar que el profesional restituya al consumidor las cantidades que hubo de pagar por impuestos cuyo pago la ley impone al profesional. Para adoptar esta decisión, la jurisdicción civil no puede enjuiciar si le parece adecuada la determinación del sujeto pasivo obligado al pago del impuesto que hace la normativa reguladora de cada impuesto. La determinación de quién es el sujeto pasivo de un impuesto es una cuestión legal, de carácter fiscal o tributario, que no puede ser objeto del control de transparencia o abusividad desde el punto de vista de la Directiva 93/13/CEE (LCEur 1993, 1071), sobre contratos celebrados con consumidores, ni de la legislación nacional protectora de consumidores.

- 3.- Pese a la estimación del recurso de casación en lo referente a la abusividad de la cláusula, debemos compartir los criterios expuestos por la Audiencia Provincial sobre el impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en cuanto a que no cabe devolución alguna por las cantidades abonadas por la constitución del préstamo.

Aunque sí debería restituir el banco las cantidades cobradas por la expedición de las copias, cuando no se ajusten a lo antes indicado, este pronunciamiento no afecta al importe de las cantidades fijadas en la sentencia recurrida, pues más allá de su escasa incidencia económica, no se ha acreditado que, por el concepto de impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, la demandante hubiera pagado alguna cantidad distinta a la correspondiente a la constitución del préstamo y haber tenido en cuenta la Audiencia Provincial lo abonado por matriz y copias.

Séptimo. Costas y depósitos

- 1.- Al haberse estimado en parte el recurso de casación, no procede hacer expresa imposición de las costas causadas por el mismo, según previene el art. 398.2 LEC (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892).

- 2.- Procede acordar también la devolución del depósito constituido, de conformidad con la disposición adicional 15ª, apartado 8, LOPJ (RCL 1985, 1578, 2635).

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta sala ha decidido:

- 1.- Estimar en parte el recurso de casación interpuesto por D. Porfirio contra la sentencia n.º 63/2017, de 17 de febrero, dictada por la Audiencia Provincial de Oviedo, Sección 5.ª, en el recurso de apelación núm. 8/2017.
- 2.- Casar en parte dicha sentencia en el sentido de establecer que:
- (i) La cláusula litigiosa es nula por abusiva, al atribuir, indiscriminadamente y sin distinción, el pago de todos los gastos e impuestos al prestatario.
 - (ii) En lo que afecta al pago del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados habrá que estar a las siguientes reglas:
 - a. Respecto de la constitución de la hipoteca en garantía de un préstamo, el sujeto pasivo del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados es el prestatario.
 - b. En lo que respecta al pago del impuesto de actos jurídicos documentados, en cuanto al derecho de cuota variable en función de la cuantía del acto o negocio jurídico que se documenta, será sujeto pasivo el prestatario.
 - c. En cuanto al derecho de cuota fija, por los actos jurídicos documentados del timbre de los folios de papel exclusivo para uso notarial en los que se redactan la matriz y las copias autorizadas, habrá que distinguir entre el timbre de la matriz y el de las copias autorizadas. Respecto de la matriz, corresponde el abono del impuesto al prestatario, salvo en aquellos casos en que exista un pacto entre las partes sobre la distribución de los gastos notariales y registrales, en los que también se distribuirá el pago del impuesto por la matriz. Mientras que, respecto de las copias, habrá que considerar sujeto pasivo a quien las solicite.
 - d. Las primeras copias de escrituras notariales que documenten la cancelación de hipotecas de cualquier clase están exentas en cuanto al gravamen gradual de la modalidad «Actos Jurídicos Documentados» que grava los documentos notariales.

(iii) Confirmarla en todos sus demás pronunciamientos.

3. No hacer expresa imposición de las costas del recurso de casación y ordenar la devolución del depósito constituido al efecto.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Discriminación de los no residentes extracomunitarios

Sentencia de 19 de febrero de 2018

La doctrina de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 ampara también a los residentes en países extracomunitarios.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Mediante escrito de 28 de abril de 2015, D^a. Beatriz solicita: «que se declare: a) la existencia de relación de causalidad entre el mal funcionamiento del Poder Legislativo español al aprobar unas normas declaradas ilegales y que constituirían una restricción de la libre circulación de capitales, prohibida en principio por el artículo 63 TFUE (RCL 2009, 2300) , apartado 1, y el daño causado por el pago de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; b) se valore el daño que causado por el mal funcionamiento citado en la cuantía de la cuota pagada por la Sra. Beatriz que es de 308.547,34 euros, y c) se reconozca el derecho a percibir una indemnización compensatoria del daño sufrido por importe de 308.547,34 euros, ordenando el pago a su favor de tal cantidad más los correspondientes intereses de demora a contar desde la fecha del correspondiente ingreso».

Alega al respecto que presentó declaración-autoliquidación núm. NUM000 por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Modelo 650), con motivo de la herencia de su madre, fallecida el día 18 de marzo de 2007, con una cuota que ascendía a 189.525,91 €, y que fue oportunamente ingresada. Que, el día 01 de febrero de 2008 presentó declaración-autoliquidación complementaria de la citada con anterioridad, núm. NUM001 por el mismo Impuesto y concepto, con una cuota que ascendía a 119.021,43 €, y que también fue oportunamente ingresada. En consecuencia, se ingresó en total una cantidad de 308.547,34 € por dicho Impuesto.

Que de conformidad con la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (TJCE 2014, 222) (Asunto C-127/12), considera que la cuota satisfecha por dicho Impuesto no se ajusta a Derecho, al haber declarado dicha sentencia incompatible con la normativa europea la norma interna española que regulaba los puntos de conexión para la cesión del tributo a las Comunidades Autónomas, 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, y que, a la postre, ha resultado ilegal.

Que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 139.3 de la Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512), y en el Real Decreto 429/1 993, de 26 de marzo (RCL 1993, 1394), procede a solicitar la indemnización por los daños que le ha provocado la aplicación de actos legislativos y que no tiene el deber jurídico de soportar, razonando sobre la concurrencia de los requisitos exigidos al efecto y precisando que, en relación a la circunstancia de que la Sra. Beatriz fuera residente en un país extracomunitario (Canadá), interesa poner de manifiesto que el TJUE en su sentencia de 17 de octubre de 2013 (TJCE 2013, 350) (Asunto C-181/12), en un asunto similar al que nos ocupa, consideró que la normativa de Alemania dispensaba peor trato fiscal en una herencia de un inmueble sito en Alemania a un heredero residente en un Estado que no es miembro de la UE ni del EEE, en concreto, Suiza. Por lo tanto, al amparo de la citada sentencia, esta parte considera que tanto los residentes comunitarios como los extracomunitarios pueden esgrimir en defensa de sus legítimos intereses, la nulidad de pleno derecho con efectos desde la entrada en vigor de la norma interna, ya que el tratamiento a la no residencia (con independencia de que ésta sea comunitaria o extracomunitaria) en el ISD es contrario al Derecho Comunitario, el cual goza de primacía y efecto directo.

A dicha reclamación responde el acuerdo del Consejo de Ministros de 22 de abril de 2016, en el que se razona la inadmisión, por extemporaneidad de la reclamación, en los siguientes términos: «Efectivamente, siendo el fundamento de la pretendida declaración de responsabilidad patrimonial del Estado legislador la declaración de incumplimiento del Derecho comunitario por parte de la norma en que tuvieron su amparo las referidas liquidaciones, podría entenderse, en principio, que el cómputo del plazo de prescripción comenzaría en la fecha de publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la sentencia en cuestión, de 3 de septiembre de 2014, lo que tuvo lugar el 10 de noviembre siguiente, en la medida en que es esta la que podría haber puesto de manifiesto un eventual efecto lesivo en la aplicación de la normativa nacional, pues es tal declaración la que por vez primera permite tener conocimiento pleno de los elementos que integran la pretensión indemnizatoria y, por consiguiente, hacen posible el ejercicio de la acción».

Ahora bien, siguiendo a estos efectos lo establecido en el informe de la Dirección General de Tributos, hay que establecer que los reclamantes son personas que no tienen su residencia fiscal en España, sino en distintos países que no son miembros de la UE y que tampoco forman parte del EEE, por lo que no les es de aplicación la sentencia del TJUE invocada.

Hay, pues, que concluir que la sentencia en cuestión carece de efectos sobre la situación jurídica individualizada de los aquí reclamantes, por lo que no cabe entender que la puesta de manifiesto de tal efecto lesivo se hubiera demorado, en el presente caso, hasta la publicación de una sentencia que no afectaba a los interesados, pues, como se ha dicho, a los países miembros de la UE y/o del EEE, hay que ceñir, inexcusablemente, el alcance objetivo de dicho pronunciamiento del Tribunal europeo. En definitiva, la sentencia en cuestión carece de virtualidad alguna a los efectos del cómputo del plazo de prescripción, por lo que en nada altera la solución de extemporaneidad ya establecida».

No conforme con ello, la interesada interpone este recurso contencioso-administrativo, en cuya demanda solicita que se anule la resolución impugnada, por ser contraria a Derecho, alegando que la sentencia C-127/12 del TJUE es plenamente aplicable al caso, que el art. 63 del TFUE (RCL 2009, 2300) se refiere a la prohibición de todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países, que así se establece en la sentencia *Welte* (TJCE 2013, 350) de 17 de octubre de 1913, asunto C-181/12, en relación con la normativa de un Estado miembro (Alemania) y la aplicación a un ciudadano residente en un país que no pertenece a la UE ni al EEE, como es la Confederación Suiza, sentencia que no se tiene en cuenta por la Administración, además de que el Estado Español legislador siempre debe respetar tanto el principio de igualdad (art. 14 CE (RCL 1978, 2836)) y de justicia tributaria (art. 31.1CE) como el de libertad de circulación de capitales (art. 63 TFUE (RCL 2009, 2300)). Termina alegando que se cumplen todos los requisitos necesarios para el reconocimiento de la responsabilidad patrimonial pretendida, norma jurídica vulnerada que confiere derechos a los particulares, vulneración suficientemente caracterizada y relación de causalidad.

Frente a ello, la representación de la Administración comienza solicitando la inadmisión o, en su defecto la desestimación del recurso, porque ha prescrito la acción de responsabilidad patrimonial que se ejercita, alegando que el ámbito de aplicación de la sentencia invocada se ciñe a los movimientos de capitales por causa de donaciones y sucesiones entre residentes y no residentes pero respecto de Estados de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo, por lo que el título de ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial no puede ser la referida sentencia del TJUE y no puede computarse el plazo de prescripción desde su publicación. Añade que eso no deja inerte a la interesada, que podría haber utilizado los cauces pertinentes de rectificación

de las autoliquidaciones (ex art. 221.4 y 120.3 LGT (RCL 2003, 2945)) e ir, en su caso, a la vía jurisdiccional posterior, donde podría haber planteado la presunta contradicción del Derecho nacional y el Derecho de la UE. Alega, además, litisconsorcio pasivo de la Comunidad Autónoma de Cataluña; que la sentencia del TJUE no declara que la normativa española haya incumplido el Derecho comunitario; que la norma jurídica infringida no atribuye derechos a los particulares; que no existe violación suficientemente caracterizada; inexistencia de antijuridicidad por tratarse de una situación jurídica consolidada; inexistencia de nexo causal; falta de acreditación del daño o, al menos, del importe reclamado; y concurrencia de culpas.

Segundo. A la vista del planteamiento del recurso, la primera controversia, que resulta determinante para su resolución, es la aplicabilidad al caso de los efectos de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 (TJCE 2014, 222), pues mientras la Administración sostiene que no afecta a los residentes en países extracomunitarios, la recurrente entiende que puede formular la reclamación a su amparo.

Pues bien, la controversia ha de resolverse a favor de la recurrente, que la fundamenta de manera suficiente con invocación del criterio sostenido por el TJUE en sentencia de 17 de octubre de 2013 (TJCE 2013, 350), asunto C-181/12, en la que se plantea cuestión prejudicial por un Tribunal alemán sobre la interpretación de los arts. 56 CE (RCL 1978, 2836) y 58 CE (RCL 1978, 2836) (actuales arts. 63 y 65 TFUE (RCL 2009, 2300)), en el pleito suscitado por el causahabiente de una ciudadana suiza, ambos residentes en Suiza, en relación con la liquidación del impuesto de sucesiones relativo a un inmueble sito en Alemania.

Señala el TJUE, «que mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si los artículos 56 CE (RCL 1978, 2836) y 58 CE (RCL 1978, 2836) 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».

A tal efecto se indica que artículo 56 CE (RCL 1978, 2836), apartado 1, prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países, refiriéndose a la reiterada jurisprudencia de la que «se desprende que las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, comprendidas en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361 (LCEur 1988, 818),

titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE (RCL 1978, 2836), salvo en los casos en que todos los bienes a que se refieran se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (véanse, en particular, las sentencias de 11 de diciembre de 2003 (TJCE 2003, 411), Barbier, C-364/01, Rec. p. I-15013, apartado 58; van Hilten-van der Heijden, antes citada, apartados 40 a 42; y de 19 de julio de 2012 (TJCE 2012, 216), Scheunemann, C-31/11, apartado 22). Precisando, que una situación en la que una persona que reside en Suiza en el momento de su fallecimiento deja en herencia a otra persona, residente también en ese mismo Estado, un conjunto de bienes entre los que se encuentra un inmueble situado en Alemania y que es objeto de cálculo del importe a pagar por el impuesto sobre sucesiones en este mismo Estado miembro no puede considerarse una situación meramente interna. En consecuencia, la sucesión de que se trata en el litigio principal constituye una operación comprendida en el ámbito de los movimientos de capitales a efectos del artículo 56 CE (RCL 1978, 2836), apartado 1».

Partiendo de esta consideración, señala que «de reiterada jurisprudencia resulta que, en lo referente a las sucesiones, las medidas prohibidas por el artículo 56 CE (RCL 1978, 2836), apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de éstos (véanse, en particular, las sentencias Barbier, antes citada, apartado 62; de 11 de septiembre de 2008 (TJCE 2008, 211), Eckelkamp y otros (TJCE 2008, 204), C-11/07, Rec. p. I-6845, apartado 44; Arens-Sikken (TJCE 2008, 211), C-43/07, Rec. p. I-6887, apartado 37, y Missionswerk Werner Heukelbach (TJCE 2011, 15), antes citada, apartado 22).

Que en el caso de autos, la normativa nacional de que se trata en el litigio principal establece que, en el supuesto de una sucesión que incluya un bien inmueble situado en Alemania, si el causante o el causahabiente no residían en este Estado miembro en el momento del fallecimiento, la reducción de la base imponible es menor que la que se aplicaría si el causante o el causahabiente hubiera tenido su residencia en territorio alemán en ese mismo momento.

Es necesario señalar que tal normativa, que hace depender del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento la aplicación de una reducción de la base imponible del bien inmueble de que se trata, lleva a que las sucesiones entre no residentes que incluyan tal bien soporten una mayor carga fiscal que aquellas en las que esté implicado al menos un residente y, por lo tanto, provoca una disminución del valor de dicha herencia (véanse, por analogía, las sentencias Eckelkamp y otros (TJCE 2008, 204), apartados 45 y 46; Mattner, apartados 27 y 28,

y Missionswerk Werner Heukelbach (TJCE 2011, 15), apartado 24, antes citadas)».

Concluye el TJUE, «que una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal constituye una restricción a la libre circulación de capitales a efectos del artículo 56 CE (RCL 1978, 2836), apartado 1».

Restricción cuya prohibición, como ha indicado al principio y según el artículo 56 CE (RCL 1978, 2836) (actual art. 63 TFUE (RCL 2009, 2300)), comprende y afecta no solo a los movimientos de capitales entre Estados miembros sino también entre Estados miembros y terceros países.

Resulta significativo al respecto el pronunciamiento del Tribunal de Justicia en sentencia de 23 de febrero de 2006 (TJCE 2006, 58), asunto C-513/03, cuando señala que: «procede observar que el artículo 73 B, apartado 1, del Tratado insta la libre circulación de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países. A tal efecto, dicho artículo establece, en el marco de las disposiciones del capítulo del Tratado titulado «Capital y pagos», que quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países».

El Tribunal de Justicia reitera su fundamentación en la sentencia de 26 de mayo de 2016, asunto 244/15, en relación con la norma de Grecia que establece una exención de impuestos al heredero con la exigencia de ser residente, recordando que de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que, en lo referente a las sucesiones, las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE (RCL 2009, 2300), por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de éstos (véanse, en particular, las sentencias de 11 de diciembre de 2003 (TJCE 2003, 411), Barbier, C-364/01, EU:C:2003:665, apartado 62, y de 17 de octubre de 2013, Welte (TJCE 2013, 350), C-181/12, EU:C:2013:662, apartado 23 y jurisprudencia citada). Señalando que la normativa de un Estado miembro que supedita la aplicación de una exención del impuesto de sucesiones al lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, cuando da lugar a que las sucesiones entre no residentes soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones en las que sólo intervienen residentes, constituye una restricción de la libre circulación de capitales (véanse, en ese sentido, las sentencias de 17 de octubre de 2013, Welte (TJCE 2013, 350), C-181/12, EU:C:2013:662, apartados 25 y 26, y de 3 de septiembre de 2014 (TJCE 2014, 222), Comisión/España, C-127/12, no publicada, EU:C:2014:2130, apartado 58).

Se encuentran referencias a estos aspectos en la sentencia de 3 de septiembre de 2014 (TJCE 2014, 222), asunto 127/12, cuando señala que: «Es oportuno recordar

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 (véanse, en este sentido, en materia de sucesión, las sentencias Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, apartado 31, y Welte (TJCE 2013, 350), EU:C:2013:662, apartado 23, y jurisprudencia citada, y, en materia de donación, la sentencias Mattner (TJCE 2010, 116), EU:C:2010:216, apartado 26).

Así pues, 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 (véanse, en este sentido, en materia de donación, la sentencias Mattner (TJCE 2010, 116), EU:C:2010:216, apartado 28, y, en materia de sucesión, la sentencia Welte (TJCE 2013, 350), EU:C:2013:662, apartado 25)».

Siendo esta la situación general, pueden plantearse circunstancias que justifiquen la existencia o mantenimiento de restricciones respecto de circulación de capitales, en particular respecto de terceros países, que también han sido examinadas por el Tribunal de Justicia, partiendo del criterio general que, en cuanto excepciones al principio de libre circulación de capitales, deben ser objeto de una interpretación estricta.

Así en la misma sentencia que estamos examinando, ante el planteamiento por los Gobiernos implicados y la Comisión de la posibilidad de que tal restricción, en la medida que afecta al movimiento de capitales con un tercer país, pueda admitirse con arreglo al art. 57. CE (RCL 1978, 2836), apartado 1, que se refiere al mantenimiento de determinadas restricciones con terceros países existentes al 31 de diciembre de 1993, el TJUE señala, que como excepción al principio de la libre circulación de capitales, tal disposición debe interpretarse en sentido estricto y, a tal efecto precisa, al igual que hace el Abogado General, que el art. 57 CE (RCL 1978, 2836), apartado 1, cuando menciona la "inversiones directas, incluidas las inmobiliarias", se refiere solo a las inmobiliarias que constituyen inversiones directas comprendidas en la rúbrica I del anexo I de la Directiva 88/361 (LCEur 1988, 818),

y, en cambio, las inversiones inmobiliarias de carácter patrimonial, como son las del caso, efectuadas con fines privados sin relación con el ejercicio de una actividad económica, no están comprendidas en el ámbito de aplicación del referido art. 57, apartado 1, concluyendo que: «una restricción como la del litigio principal relativa a la libre circulación con un tercer país como la Confederación Suiza no puede eludir la aplicación del art. 56 CE (RCL 1978, 2836), apartado 1, sobre la base del art. 57 CE (RCL 1978, 2836), apartado 1».

Examina igualmente la posibilidad de justificación de la restricción a la libre circulación de capitales de acuerdo con el art. 58 CE (RCL 1978, 2836), apartados 1 y 3, señalando que: «a tenor del artículo 58 CE (RCL 1978, 2836), apartado 1, letra a), lo dispuesto en el artículo 56 CE (RCL 1978, 2836) 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».

Esta disposición del artículo 58 CE (RCL 1978, 2836) debe interpretarse en sentido estricto, en la medida en que constituye una excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales.

Por lo tanto, no puede interpretarse en el sentido de que toda normativa fiscal que distinga entre los contribuyentes en función del lugar en el que residen o del Estado miembro en el que invierten sus capitales es automáticamente compatible con el Tratado (véanse la sentencia de 17 de enero de 2008 (TJCE 2008, 7), Jäger, C-256/06, Rec. p. I-123, apartado 40, y las sentencias Eckelkamp y otros (TJCE 2008, 204), apartado 57; Arens-Sikken (TJCE 2008, 211), apartado 51, y Mattner, apartado 32, antes citadas).

En efecto, la excepción establecida en el artículo 58 CE (RCL 1978, 2836), apartado 1, letra a), está limitada a su vez por el apartado 3 del mismo artículo, el cual prescribe que las disposiciones nacionales a que se refiere dicho apartado 1 «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 56» (véanse las sentencias Jäger, apartado 41; Eckelkamp y otros, apartado 58; Arens-Sikken, apartado 52, y Mattner, apartado 33, antes citadas).

Por lo tanto, procede distinguir entre los diferentes tratos permitidos en virtud del artículo 58 CE (RCL 1978, 2836), apartado 1, letra a), y las discriminaciones arbitrarias prohibidas en virtud del apartado 3 de este mismo artículo. Pues bien, de reiterada jurisprudencia se desprende que, para que pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales una normativa fiscal nacional como la controvertida en el litigio principal, que, a efectos de calcular el impuesto sobre sucesiones, hace una distinción por lo que respecta al importe de la reducción aplicable a la base imponible en el caso de un bien inmueble

situado en el Estado miembro de que se trata en función de que el causante o el causahabiente residan en dicho Estado miembro o que residan ambos en otro Estado miembro, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general. Además, para estar justificada, la diferencia de trato no debe ir más allá de lo necesario para que se alcance el objetivo perseguido por la normativa controvertida (véanse la sentencia de 7 de septiembre de 2004 (TJCE 2004, 225), Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 29; y las sentencias Eckelkamp y otros (TJCE 2008, 204), apartados 58 y 59; Arens-Sikken (TJCE 2008, 211), apartados 52 y 53, y Mattner, apartado 34, antes citadas).

A este concreto aspecto el TJUE, ya en relación con el actual art. 65 TFUE (RCL 2009, 2300), da respuesta expresa para el caso de la norma española en la sentencia de 3 de septiembre de 2014 (TJCE 2014, 222), asunto C-127/12, en sus fundamentos 70 a 79, que más adelante transcribimos, concluyendo que no está justificada la diferencia de trato establecida y que se incumplen las obligaciones que incumben en virtud del art. 63 del TFUE (RCL 2009, 2300).

Se examina también la posibilidad de restricciones con fundamento en la eficacia y adecuado control del sistema fiscal, señalando que: «según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando la normativa de un Estado miembro hace que el disfrute de una ventaja fiscal dependa del cumplimiento de requisitos cuya observancia sólo puede comprobarse recabando información de las autoridades competentes de un tercer país, es, en principio, legítimo que dicho Estado miembro deniegue la concesión de tal ventaja si, especialmente debido a la inexistencia de una obligación convencional de ese tercer país de facilitar información, resulta imposible obtener de éste los datos pertinentes (véanse las sentencias A, antes citada, apartado 63; de 28 de octubre de 2010 (TJCE 2010, 329), *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Rec. p. I-10659, apartado 44, y de 19 de julio de 2012 (TJCE 2012, 212), A, C-48/11, apartado 36)».

En semejantes términos se expresa la sentencia de dicho TJUE de 15 de septiembre de 2011 (TJCE 2011, 266), asunto C-132/10, que recuerda la jurisprudencia, según la cual, constituyen razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el TFUE (RCL 2009, 2300), el objetivo de combatir el fraude fiscal y la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, pero precisa que: «no obstante, una restricción de la libre circulación de capitales solo puede aceptarse por dicho motivo si es idónea para garantizar la realización del objetivo que se persigue sin ir más allá de lo necesario para alcanzarlo» (sentencia de 28 de octubre de 2010 (TJCE 2010, 329), asunto C-72/09)».

Todo ello viene a desvirtuar el planteamiento de la Administración, sobre inadmisión por extemporaneidad

de la reclamación por la sola circunstancia de que, siendo la recurrente residente en un país extracomunitario, no le era de aplicación la doctrina y declaración efectuada por la sentencia invocada, desprendiéndose lo contrario de la expresión del precepto comunitario (art. 56 CE (RCL 1978, 2836), actual 63 TFUE (RCL 2009, 2300)) y la interpretación de su alcance efectuada por el TJUE, y sin que la Administración haya planteado la posibilidad de que la restricción a la libre circulación, que resulta de la normativa española, respecto de la recurrente, por su residencia en un tercer país, pueda resultar justificada por alguna excepción a ese principio general en los términos que señala el Tribunal de Justicia.

Cabe añadir que la propia representación de la Administración, en la contestación a la demanda, reconoce que la interesada podría haber planteado la presunta contradicción del Derecho nacional y el Derecho de la UE en la impugnación de las correspondientes liquidaciones, lo que implica que podía llegar a obtener un pronunciamiento en tal sentido del TJUE, siguiendo los procedimientos correspondientes, por lo que no se justifica que ahora se la pretenda excluir de tales efectos por la sola circunstancia de que tal pronunciamiento se haya producido por otras impugnaciones, pero para el mismo ámbito de aplicación del derecho nacional y que resulta contrario al Derecho comunitario.

Tercero. Descartada la única razón invocada por la Administración, residencia en país extracomunitario, para rechazar la efectividad de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 (TJCE 2014, 222) como título de imputación de la responsabilidad patrimonial pretendida por la recurrente y declarada la improcedencia de la inadmisión apreciada en la resolución impugnada, procede determinar si concurren los requisitos exigidos para dar lugar a tal responsabilidad patrimonial del Estado por incumplimiento del Derecho comunitario, controversia que ya ha sido resuelta por este Tribunal con ocasión de otros recursos con semejante contenido (Ss.17-10-17, rec.6/2017; 23-10-17 (RJ 2017, 4541) rec.4889/2016; 34-10-2017, rec. 5062/2016 y 14-12-17 (RJ 2017, 5529), rec.4822/2016) cuyos argumentos hemos de reiterar aquí.

En la sentencia de mención se decide en recurso por incumplimiento, interpuesto por la Comisión Europea «1) Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE (RCL 2009, 2300) 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. 2) Desestimar el recurso en todo lo demás».

Las razones esenciales para ello las expresa el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus fundamentos jurídicos 52 a 84, de siguiente tenor:

«52

Acerca de la libertad de circulación aplicable, se ha de recordar que, al no existir en el Tratado una definición del concepto de "movimientos de capitales" a efectos del artículo 63 TFUE (RCL 2009, 2300), apartado 1, el Tribunal de Justicia ha reconocido un valor indicativo a la nomenclatura que constituye el anexo 1 de la Directiva 88/361/CEE (LCEur 1988, 818) del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [artículo derogado por el Tratado de Amsterdam] (DO L 178, p. 5) (véanse, en particular, las sentencias Mattner, EU:C:2010:216, apartado 19, y Welte (TJCE 2013, 350), C-181/12, EU:C:2013:662, apartado 19). Las donaciones y las dotaciones, así como las sucesiones, se recogen bajo la rúbrica XI, titulada "Movimientos de capitales de carácter personal", que figura en el anexo 1 referido (véase, en este sentido, la sentencias Mattner (TJCE 2010, 116), EU:C:2010:216, apartados 19 y 20 y jurisprudencia citada).

53

El Tribunal de Justicia ha juzgado de esa forma que el impuesto que grava las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, al igual que el trato fiscal de las donaciones, ya tengan éstas por objeto cantidades de dinero, bienes inmuebles o bienes muebles, están comprendidos en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a los movimientos de capitales, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos estén circunscritos al interior de un solo Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia Mattner (TJCE 2010, 116), EU:C:2010:216, apartado 20, y jurisprudencia citada).

54

En el presente asunto el objeto del recurso atañe a situaciones en las que todos los elementos constitutivos no se circunscriben al interior de un solo Estado miembro.

55

Por otra parte, toda vez que la Comisión ni ha acreditado en absoluto de qué manera afecta la legislación estatal a las garantías conferidas por el artículo 21 TFUE (RCL 2009, 2300), y ni siquiera ha demostrado nexo alguno entre esta disposición y la legislación discutida, no procede examinar el presente recurso a la luz del artículo 21 TFUE (RCL 2009, 2300).

56

Por consiguiente, se debe apreciar el incumplimiento alegado en relación con el artículo 63 TFUE (RCL 2009, 2300), y desestimar el recurso en cuanto se refiere al artículo 1 FUE, y, por tanto, al artículo 28 del Acuerdo EEE.

Sobre la existencia de una restricción de los movimientos de capitales.

57

Es oportuno recordar 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 (véanse, en este sentido, en materia de sucesión, las sentencias Jger C-256106, EU:C:2008:20, apartado 31, y Welte (TJCE 2013, 350), EU:C:2013:662, apartado 23, y jurisprudencia citada, y, en materia de donación, la sentencias Mattner (TJCE 2010, 116), EU:C:2010:216, apartado 26).

58

Así pues, 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 (véanse, en este sentido, en materia de donación, la sentencias Mattner (TJCE 2010, 116) EU:C:2010:216, apartado 28, y, en materia de sucesión, la sentencia Welte (TJCE 2013, 350) EU:C:2013:662, apartado 25).

59

En el presente asunto es preciso observar que los artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009 (RCL 2009, 2478) prevén expresamente la posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan cierto número de reducciones fiscales que sólo se aplican en caso de conexión exclusiva con el territorio de esas Comunidades.

60

De ello resulta que la sucesión o la donación en la que intervenga un causahabiente o un donatario o un causante que no reside en el territorio español, o también una donación o una sucesión que tenga por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, no podrá beneficiarse de esas reducciones fiscales, por lo que el valor de esa sucesión o esa donación se reducirá.

61

El argumento aducido por el Reino de España, apoyado en el artículo 4TUE, apartado 2, debe desestimarse.

62

En efecto, como la Comisión pone de relieve, el presente recurso por incumplimiento no pretende en modo alguno poner en cuestión el reparto de las competencias entre el Estado miembro interesado y las Comunidades Autónomas, ni más en particular, la competencia atribuida

a éstas en materia de fiscalidad de las donaciones y las sucesiones.

63

Únicamente está en discusión en este asunto el criterio de conexión previsto por la legislación española, que permite la aplicación de reducciones fiscales en los supuestos en los que los sujetos pasivos residen en el territorio de esas Comunidades o cuando el bien inmueble está situado en el territorio de éstas.

64

También se debe desestimar el argumento del Reino de España según el cual la Comisión, apoyándose en varios ejemplos de la imposición de las donaciones o las sucesiones en algunas Comunidades Autónomas, no aporta la prueba de tal restricción.

65

En efecto, según se ha expuesto en los apartados 27 y siguientes de la presente sentencia, el recurso por incumplimiento de la Comisión no tiene por objeto la normativa de cada una de las Comunidades Autónomas, sino la legislación estatal. Por tanto, los ejemplos invocados en apoyo de su demanda no tratan de acreditar el incumplimiento imputado, sino de ilustrarlo.

66

Por otro lado, la posibilidad de que en virtud de la legislación estatal se dé un trato diferente a los sujetos pasivos en función de su residencia, aun cuando se encuentren en una situación comparable, puede bastar para tipificar una restricción de la libre circulación de capitales, con independencia de si todas las Comunidades Autónomas han ejercido o no la facultad prevista por la legislación estatal discutida.

67

Es preciso recordar también que las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE (RCL 2009, 2300), apartado 1 por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen en especial las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o de mantener tales inversiones (véase la sentencia Halley (TJCE 2011, 266), C-132/10, EU:C:2011:586, apartado 22, y la jurisprudencia citada).

68

Por último, el argumento del Reino de España, fundado en una aplicación por analogía de la sentencia Açores (EU:C:2006:511), debe desestimarse atendiendo a la diferencia de objeto entre esa sentencia, relacionada con la existencia de una selectividad regional en materia de ayudas de Estado, y el presente asunto.

69

Por consiguiente, la legislación estatal referida constituye una restricción de la libre circulación de capitales, prohibida en principio por el artículo 63 TFUE (RCL 2009, 2300), apartado 1.

Sobre la justificación de una restricción de los movimientos de capitales.

70

En lo que atañe a una posible justificación basada en el artículo 65 TFUE (RCL 2009, 2300), hay que recordar que, en virtud del apartado 1, letra a), de ese artículo, "lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea 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 los lugares donde esté invertido su capital".

71

Esa disposición, como excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales, debe interpretarse en sentido estricto. Ello supone en especial que no puede interpretarse en el sentido de que toda normativa fiscal que distinga entre los contribuyentes en función del lugar en que residen o del Estado miembro en el que invierten sus capitales es automáticamente compatible con el Tratado (véase, en este sentido, la sentencia Arens-Sikken (TJCE 2008, 211), C-43/07, EU:C:2008:490, apartado 51).

72

En efecto, la referida excepción está limitada, a su vez, por el artículo 65 TFUE (RCL 2009, 2300), apartado 3, el cual prescribe que las disposiciones nacionales a que se refiere el apartado 1 de dicho artículo "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 (RCL 2009, 2300)". Además, para estar justificada, la diferencia de trato entre las sucesiones y las donaciones en las que intervienen residentes y no residentes o entre aquellas que se refieran a bienes situados en el territorio nacional y a bienes situados fuera de éste no debe ir más allá de lo necesario para que se alcance el objetivo perseguido por la normativa de que se trata (véase, en este sentido, la sentencia Arens-Sikken (TJCE 2008, 211), EU:C:2008:490, apartado 52).

73

Por consiguiente, se debe distinguir entre el trato desigual que permite el artículo 65 TFUE (RCL 2009, 2300) y las discriminaciones arbitrarias prohibidas en virtud del apartado 3 de ese mismo artículo.

Pues bien, de la jurisprudencia resulta que para que una normativa fiscal nacional que, a efectos de la liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, distingue entre los residentes y los no residentes o entre los bienes situados en el territorio nacional y los situados fuera de él pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o esté justificada por razones imperiosas de interés general (véase la sentencia Arens-Sikken (TJCE 2008, 211), EU:C:2008:490, apartado 53).

74

En el presente asunto el Reino de España alega que las situaciones de los residentes y los no residentes no son comparables porque la base imponible difiere según el supuesto de que se trate. En efecto, los residentes tributan por obligación personal mientras que los no residentes lo hacen por obligación real.

75

El Reino de España añade que existe una diferencia objetiva de situación ya que las Comunidades Autónomas también son competentes para establecer la escala de imposición y por tanto el tipo de gravamen aplicable en su territorio a la base liquidable.

76

Debe desestimarse esa argumentación.

77

En efecto, la normativa discutida considera en principio a los herederos o los donatarios, sean residentes o no residentes, como sujetos pasivos a efectos de la percepción del impuesto de sucesiones y donaciones sobre los bienes inmuebles situados en España. Por tanto, no existe ninguna diferencia entre la situación objetiva de un residente y la de un no residente que pueda sustentar una diferencia de trato (véase, en este sentido, la sentencia Schumacker (TJCE 1995, 13), EU:C:1995:31, apartado 37).

78

Además, cuando una normativa nacional coloca en el mismo plano a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones a los residentes y los no residentes, o a los bienes situados en el territorio nacional y los situados fuera de éste, esa normativa 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 (véase, en este sentido, la sentencia Arens-Sikken (TJCE 2008, 211), EU:C:2008:490, apartado 57).

79

En consecuencia, debe apreciarse que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 63 TFUE (RCL 2009, 2300), al permitir que se introduzcan 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.

Sobre la vulneración del artículo 40 del Acuerdo EEE (RCL 1994, 943).

80

La constatación con fundamento en el artículo 63 TFUE (RCL 2009, 2300) de la existencia de una restricción es también obligada en relación con el artículo 40 del Acuerdo EEE, toda vez que las disposiciones de este último artículo tienen el mismo alcance jurídico que las disposiciones idénticas,

en sustancia, del artículo 63 TFUE (RCL 2009, 2300) (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Alemania, C-600/10, EU:C:2012:737, apartado 27).

81

Por consiguiente, debe apreciarse que la legislación estatal discutida constituye una restricción prohibida por el artículo 40 del Acuerdo EEE.

82

Acerca de una posible justificación de esa restricción, el Tribunal de Justicia ha juzgado ciertamente que la jurisprudencia relativa a las restricciones al ejercicio de las libertades de circulación en el seno de la Unión no puede aplicarse íntegramente a los movimientos de capital entre los Estados miembros y los Estados terceros partes en el EFE, puesto que tales movimientos se inscriben en un contexto jurídico distinto.

Además, el marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros establecido por el Derecho de la Unión no existe en las relaciones entre aquéllas y las autoridades competentes de un Estado tercero que no haya contraído ningún compromiso de asistencia mutua (sentencia Comisión/Portugal (TJCE 2011, 116), C-267/09, EU:C:2011:273, apartados 54 y 55).

83

No obstante, se ha de observar que el Reino de España se limita a destacar una diferencia de situación entre los Estados miembros y los Estados terceros partes en el EFE en lo concerniente al intercambio de información para la verificación de las liquidaciones y la recaudación del impuesto. Aun suponiendo que ese Estado miembro invoque la prosecución del objetivo legítimo de garantizar la eficacia de los controles fiscales y la lucha contra la elusión fiscal, es preciso constatar que no ha demostrado de qué forma la falta de un acuerdo de asistencia mutua podría justificar una legislación como la discutida en el presente litigio.

84

De cuanto antecede resulta que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE (RCL 2009, 2300) y 40 del Acuerdo EEE, 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».

Cuarto. Procede examinar en primer lugar la cuestión invocada por la Abogacía Estado en su escrito de contestación a la demanda y relativa a la necesidad de que sea emplazada la Comunidad Autónoma de Cataluña.

Fundamentada la necesidad de emplazamiento de la Comunidad Autónoma en que la responsable exclusiva del daño en que se apoya la solicitud indemnizatoria sería, caso de existir

responsabilidad, dicha Comunidad, en cuanto la diferencia del trato fiscal entre residentes y noresidentes en España es consecuencia de la aprobación por su parte de una normativa que incluye bonificaciones y reducciones, el rechazo de la cuestión procesal planteada ninguna duda ofrece.

Parece no reparar la Abogacía del Estado en que la diferencia de trato que la sentencia del Tribunal de Justicia contempla para declarar el incumplimiento por parte del Reino de España de las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (RCL 2009, 2300) y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, deriva directamente de una norma estatal, cual es el artículo 32 de la Ley 22/1999, de 22 de diciembre (RCL 1999, 2478), por el que se regulan los puntos de conexión para entender que el impuesto de sucesiones, también el de donaciones, se produce en las Comunidades Autónomas.

La circunstancia de que las Comunidades Autónomas al amparo del artículo 48 de la citada Ley 22/2009 (RCL 2009, 2478) (antes artículo 40 de la Ley 21/2001 (RCL 2001, 3245)), hayan asumido competencia normativa sobre reducciones de la base imponible, tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y deducciones y bonificaciones de la cuota, no permite considerar que la diferencia de trato que contempla la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea tenga origen en la normativa autonómica y, en consecuencia, imputable a la Administración de cada Comunidad.

La diferencia de trato que observa la sentencia deriva de la regulación que la Ley estatal 22/1999 ofrece de los puntos de conexión en el artículo 32, sin que por ello apreciase responsabilidad alguna por las Comunidades autónomas.

Los fundamentos jurídicos 62 y 63 de la sentencia del Tribunal de Justicia que hemos transcrito revelan que es el criterio de conexión de la legislación española la que da origen al trato diferenciado que se declara disconforme con el derecho europeo.

Quinto. Superado por lo expuesto el obstáculo procesal esgrimido por la Abogacía del Estado, vamos a proceder seguidamente al examen, a la luz de los escritos de demanda y contestación, de las cuestiones controvertidas, comenzando por la consideración de la infracción apreciada por el TJUE en atención al alcance de la norma y sus efectos.

En tal sentido, para atribuir el calificativo de suficientemente caracterizada o lo que es lo mismo, si la infracción debe reputarse como manifiesta y grave, ha de tenerse en cuenta una reiterada jurisprudencia que si bien reconoce que es el órgano jurisdiccional nacional el que debe apreciar la concurrencia de ese requisito, ha venido estableciendo pautas orientativas, entre las que cabe citar las siguientes: a) el grado o nivel de claridad o precisión de la norma vulnerada, b) el mayor o menor margen de apreciación de que disponga el estado miembro respecto a la norma vulnerada,

c) el carácter intencionado o involuntario de la infracción o del perjuicio, d) la naturaleza excusable o inexcusable de un eventual error de derecho, e) la hipotética contribución de una institución comunitaria en la comisión de la infracción, y f) el mantenimiento en el tiempo de medidas contrarias al derecho comunitario (SSTJUE de 5 de marzo de 1996 (TJCE 1996, 37), caso Brasserie Du Pêcheur S.A., de 26 de marzo de 1996, caso Dillenkofer, 8 de octubre de 1996, caso British Telecommunications, y las de esta Sala de 12 de junio de 2003 -recurso 46/1998- y 18 de enero de 2016 (TJCE 2016, 679) -recurso 194/2015-, entre otras).

Al efecto no parece ocioso recordar que la declaración de incumplimiento que contiene la parte dispositiva de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (TJCE 2014, 222), se contrae, conforme ya vimos, a las obligaciones que al Reino de España «[...] le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE (RCL 2009, 2300) 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 noresidentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste».

Con igual finalidad parece oportuno poner de manifiesto cuál es el contenido de esa normativa que la sentencia expresa como infringida.

El artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (RCL 2009, 2300) prevé en su apartado 1 que «En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países».

Ubicado el precepto en el Título IV, cuya rúbrica es «Sobre circulación de personas, servicios y capitales», y en su capítulo IV, bajo el epígrafe «Capital y Pagos», es de advertir que el precepto de mención no contiene una definición del concepto de movimiento de capitales, al igual que no se observa en el resto del texto del Tratado. Así se reconoce en el ya transcrito fundamento jurídico 52 de la sentencia de 3 de septiembre de 2014 (TJCE 2014, 222), que por su relevancia parece oportuno recordar.

Expresa el Tribunal en ese fundamento que a los efectos del artículo 63 ha reconocido un valor indicativo a la nomenclatura que constituye el anexo I de la directiva 8/361 CEE del Consejo, de 24 de junio, haciendo mención a las sentencias Mattner (TJCE 2010, 116) y Welte (TJCE 2013, 350). Y añade el Tribunal en el indicado fundamento que las donaciones y dotaciones, así como las sucesiones, se recogen bajo la rúbrica XI, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal» que figura en el indicado anexo I, con cita de la sentencias Mattner (TJCE 2010, 116).

Por su parte el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, ubicado en su parte III, capítulo IV, con rúbricas «Libre circulación de personas, servicios y capitales» y «Capitales», prevé que «En el marco de las disposiciones del presente acuerdo quedan prohibidos entre las partes contratantes las restricciones de los movimiento de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de la CE (RCL 1978, 2836) o en los estados de la AELC, así como las discriminaciones de trato por razón de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales» y que «En el anexo XII figuran las disposiciones necesarias para la aplicación del presente artículo».

En el indicado anexo XII, a los efectos de aplicar el citado artículo 40 y en lo que respecta a la libre circulación de capitales, se indica que la lista de actos correspondientes al artículo 40 son los previstos en la Directiva 88/361 (LCEur 1988, 818), CEE, de 24 de junio de 1988.

Y en el anexo I de la Directiva, en cuyo artículo 1 se prevé que «Los estados miembros suprimirán las restricciones a los movimientos de capitales que tienen lugar entre las personas residentes en los estados miembros, sin perjuicio de las disposiciones que se indican más adelante», así como que «Para facilitar la aplicación de la presente Directiva, los movimientos de capitales se clasifican con arreglo a la nomenclatura que se establece en el anexo I», bajo el título «Nomenclatura de los movimientos de capitales contemplados en el artículo 1 de la Directiva», en el apartado XI, con título «Movimientos de capital de carácter personal», se incluye en la letra d) a las sucesiones y legados, y en el apartado XIII, con título «Otros movimientos de capitales», en su letra a), los impuestos de sucesión.

Con igual finalidad a la ya expuesta, esto es, observar si la vulneración de la normativa está suficientemente caracterizada, y muy especialmente para decidir si la falta de caracterización que se invoca puede sostenerse en que el artículo 63 del Tratado no contiene una definición unívoca y completa de movimiento de capital, es oportuno resaltar que en sentencia del Tribunal de Justicia de 23 de febrero de 2006 (TJCE 2006, 58), en el asunto C-513/2003 (Herederos de M.E.A. van Hilten-van der Heijden), cuyo objeto es una petición de cuestión prejudicial en un tema relativo a las cuotas del impuesto de sucesiones recaudadas por los Países Bajos, después de recordar en el fundamento jurídico 36, con cita de unas sentencias del mismo Tribunal, que «[...] si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, esto deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el derecho comunitario» y en el fundamento jurídico 37, que «[...] el artículo 73B, apartado 1 del Tratado instaura la libre circulación de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países», así como que «[...] a tal efecto, dicho artículo establece, en el marco de las disposiciones del capítulo del Tratado titulado "Capital y Pagos", que quedan

prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países», expresa en el 38 que «Por consiguiente, **hay que analizar en primer lugar si las sucesiones constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 73 del Tratado», a lo que responde en los fundamentos jurídicos 39 a 42 en los siguientes términos:**

«39

A este respecto, cabe señalar que el tratado no define los conceptos de "movimientos de capitales" y de "pagos". No obstante, es jurisprudencia reiterada que, en la medida en que el artículo 73 B del tratado ha reproducido en lo fundamental el contenido del artículo 1 de la Directiva 88/361 (LCEur 1988, 818), y aunque ésta fue adoptada sobre la base de los artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CEE (los artículos 67 a 73 del tratado CEE fueron sustituidos por los artículos 73 B a 73 G del Tratado CE (RCL 1978, 2836), actualmente artículo 56 CE (RCL 1978, 2836) a 60 CE (RCL 1978, 2836)), la nomenclatura de los "movimientos de capitales" que la acompaña como anexo mantiene el valor indicativo que le era propio antes de la entrada en vigor de dichos artículos para definir el concepto de movimientos de capitales, entendiéndose que, conforme a su introducción, la lista que incluye no tiene carácter exhaustivo (véanse en este sentido, en particular, las sentencias de 16 de marzo de 1999 (TJCE 1999, 64), Trummer y Mayer, C-222/97, Rec. p. I-1661, apartado 21, y de 5 de marzo de 2002 (TJCE 2002, 79), Reisch y otros, C-515/99, C-519/99 a C- 524/99 y C-526/99 a C-540/99, Rec. P. I-2157, apartado 30).

40

Pues bien, las sucesiones figuran en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361 (LCEur 1988, 818), titulada "Movimientos de capitales de carácter personal". Como ha señalado el Abogado General en el punto 53 de sus conclusiones, esta rúbrica contempla, en especial, las operaciones por medio de las cuales puede transmitirse, en todo o en parte, el patrimonio de una persona, bien en vida de ésta, bien tras su fallecimiento.

41

En efecto, una sucesión consiste en una transmisión a una o varias personas del patrimonio dejado por el causante o, en otras palabras, en un trasferencia a los herederos de la propiedad sobre los distintos bienes, derechos, etc., que integran ese patrimonio.

42

De lo que se desprende que las sucesiones constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 73 B del tratado (véase también, en este sentido, la sentencia de 11 de diciembre de 2003 (TJCE 2003, 411), Barbier, C-364/01, Rec. P. I-15013, apartado 58), salvo en los casos en que todos los bienes a que se refieran se encuentren situados en el interior de un solo estado miembro».

Pues bien, pronunciándose en igual sentido las sentencias de 17 de enero de 2001, en el asunto C-256/2008 (Theodor Jäger), cuyo objeto es también una cuestión prejudicial, relativa al impuesto de sucesiones (véanse al respecto sus fundamentos jurídicos 23, 24 y 25), de 11 de septiembre de 2008 (TJCE 2008, 211), dictada en el asunto C-43/2008 (D.M.M.A. Arens-Sikken) en cuestión prejudicial relativa al impuesto de sucesiones (véase al respecto sus fundamentos jurídicos 29 y 30), y la sentencia de igual fecha que la anteriormente citada, dictada en el asunto C-11/2007 (Hof van Beroep te Gent), en cuestión prejudicial relativa a impuestos de sucesiones (véanse los fundamentos jurídicos 43 y 44), mal puede sostenerse que la ausencia de una definición unívoca y completa de movimiento de capital en los artículos que la sentencia de 3 de septiembre de 2014 (TJCE 2014, 222) considera infringidos (argumento primero de la resolución recurrida) habilite para negar que la norma vulnerada está suficientemente caracterizada.

Lo expresado en las sentencias citadas, todas ellas muy anteriores al devengo del impuesto de litis, seguida además de otras muchas posteriores al devengo pero anteriores a la de 3 de septiembre de 2014 (entre otras, sentencia de 17 de octubre de 2013 (TJCE 2013, 350) (asunto C-181/2012) y 15 de septiembre de 2011 (TJCE 2011, 266) -asunto C-132/2010), constituye una doctrina jurisprudencial emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que la Administración debía conocer y que impedía mantener una normativa estatal contraria a la europea.

Significar que el tiempo transcurrido entre las fechas de las sentencias referenciadas y anteriores al devengo del impuesto y la fecha en que éste se devenga, era más que suficiente para adoptar la normativa estatal a las exigencias del derecho europeo. Así se viene a reconocer implícitamente en la propia resolución recurrida cuando, para sostener que «[...] la actitud de las autoridades españolas no ha sido en ningún caso de contumacia», indica que «[...] la sentencia fue dictada el 3 de septiembre de 2014 y en apenas dos meses se publicaba la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (RCL 2014, 1580), que ha venido a dar cumplimiento a la citada sentencia».

Sobre el valor indicativo de la nomenclatura del anexo I de la Directiva 88/361 (LCEur 1988, 818), valga también la cita de las sentencias de 12 de febrero de 2009 (TJCE 2009, 31) (asunto C-67/2008), 15 de octubre de 2009 (asunto C-35/2008 (TJCE 2009, 318)), ambas relativas al impuesto de sucesiones, o la de 22 de abril de 2010 (asunto C-510/2010 (TJCE 2010, 116)) relativa al impuesto de donaciones.

Solo resaltar que la Jurisprudencia emanada de las sentencias referenciadas, por su claridad y continuidad, ninguna interpretación distinta a la que contienen permitía, y nos remitirnos en corroboración de ello al fundamento 36 de la sentencia citada de 11 de septiembre de 2008 (TJCE 2008, 211) (asunto C-43/2007), asumido en el fundamento 25

de la también citada sentencia de 22 de abril de 2010 (TJCE 2010, 116) (asunto C-510/08), y que dice así:

«De la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que las disposiciones nacionales que determinan el valor de un bien inmueble a efectos de la fijación de la cuota tributaria exigible en caso de adquisición por herencia pueden no sólo disuadir de la compra de bienes inmuebles situados en el estado miembro en cuestión, sino asimismo provocar la disminución del valor de la herencia de un residente en un Estado miembro distinto de aquél en el que se encuentran tales bienes (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citada, Barbier, apartado 62, y Jäger, apartado 30)».

Hemos dicho en sentencia de 12 de junio de 2003 (RJ 2003, 8844) (recurso 46/1999) que «[...] si la Jurisprudencia del Tribunal ha aclarado situaciones análogas y, por tanto, el Estado miembro debía conocer el criterio del Tribunal y la interpretación correcta, es indudable que en estos casos la infracción será suficientemente caracterizada», y no otra cosa procede decir en el presente caso en el que la norma infringida, después de las sentencias referenciadas y anteriores al devengo del impuesto, no permite más interpretación conforme con el derecho comunitario que la indicada por el Tribunal de Justicia en esas sentencias.

Desde el punto de vista de las competencias de cada Estado en la materia, admitiendo que la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros y que en dicho ámbito el margen de apreciación de éstos es máximo, lo que no podemos compartir es el relativo a que esa competencia sea exclusiva de los Estados miembros, o que ese margen de apreciación habilite a la aplicación de una normativa contraria al derecho de la Unión Europea.

Sobre la invocada competencia exclusiva es oportuno traer a colación la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de diciembre de 2003, en asunto C-364/2001 (TJCE 2003, 411), en la que se resuelve cuestión prejudicial, con la declaración de que «El Derecho comunitario, en particular las disposiciones del Tratado CE relativas a la libre circulación de capitales, se opone a una normativa nacional sobre la fijación de la cuota tributaria exigible en caso de adquisición por herencia de un bien inmueble situado en el Estado miembro de que se trate, según la cual, para estimar el valor de ese bien, la obligación incondicional que recaía sobre el poseedor del derecho real consistente en transmitirlo a otra persona, que tiene la propiedad económica del citado bien, puede ser tenida en cuenta si, en la fecha de su fallecimiento, el causante residía en dicho estado mientras que no puede ser tenida en cuenta si residía en otro Estado miembro», y en cuyo fundamento jurídico 56 se expresa que «Procede recordar, por una parte, que si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercerla respetando el Derecho comunitario/véanse las sentencias Schumacker, antes citada, apartado 21; de 11 de agosto de 1995, Wielockx, C-80/94,

Rec. p. I-2493, apartado 16, así como las sentencias antes citadas Gschwind (TJCE 1999, 191), apartado 20, y Verkooijen (TJCE 2000, 120), apartado 32)» y en el 57 que «Por otra parte, la Directiva 88/361 (LCEur 1988, 818), ha llevado a cabo la liberalización completa de los movimientos de capitales y su artículo 1, apartado 1, ha impuesto a estos efectos a los Estados miembros la obligación de suprimir todas las restricciones a los movimientos de capitales (sentencia Verkooijen (TJCE 2000, 120), antes citada, apartado 33). El efecto directo de dicha disposición fue reconocido por el tribunal de Justicia en la sentencia de 23 de febrero de 1995 (TJCE 1995, 16), Bordessa y otros (asuntos acumulados C-358/93 y C-416/93, Rec. p. I-361, apartado 33)».

Y sobre el margen de interpretación máximo, la cita de la sentencia de 27 de febrero de 2014 (asunto 82/2012), en la que se recuerda que «[...] según Jurisprudencia reiterada del tribunal de Justicia, la interpretación que éste, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 267 TFUE (RCL 2009, 2300), hace de una norma de Derecho de la Unión, aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor.

De ello resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma (véanse, en especial, las sentencias de 17 de febrero de 2005, Linneweber y Akritidis, C-453/02 y C/462/02, Rec. P. I-1131, apartado 41; de 6 de marzo de 2007 (TJCE 2007, 52), Meilicke y otros, C-292/04, Rec. p. I-1835, apartado 34, y de 10 de mayo de 2012 (TJCE 2012, 111), Santander Asset Management SGIIC y otros, C-338/11 a C-347/11, apartado 58)».

Quizá no sobre puntualizar que una cosa es que la Unión Europea carezca de competencias en materia de fiscalidad directa y que en consecuencia no haya dictado en el ámbito del impuesto sobre sucesiones y donaciones normativa reguladora alguna, y otra muy distinta que en el ámbito competencial que le es propio, como es la relativa a la libre circulación de capitales, establezca previsiones que por su repercusión en distintas esferas, entre ellas el impuesto de sucesiones, obligan a los Estados miembros a adaptar su normativa a esas previsiones.

Tampoco podemos compartir la alegación relativa al carácter excusable del error que se imputa a la legislación española, fundamentada en que solo un examen exhaustivo de la distinta normativa fiscal aplicable permite llegar a la conclusión de que se ha producido la infracción declarada por el Tribunal de Justicia, es de advertir que el argumento cae por su base si nos atenemos a las sentencias que hemos referenciado.

Dictadas las sentencias cuyo conocimiento, conforme la Jurisprudencia, era obligado por el Estado español, carece de toda virtualidad apelar a la necesidad de examinar exhaustivamente la normativa de aplicación, y menos una vez efectuadas las comunicaciones previas de la Comisión que recoge la sentencia de 3 de septiembre de 2014 (TJCE 2014, 222) en sus fundamentos 11, 12 y 13, las dos primeras con antelación al devengo del impuesto.

Nada más lógico y normal que un Estado miembro de la Unión Europea examine exhaustivamente si su normativa fiscal se adecua a las previsiones del derecho europeo, y que para ello no limite su estudio a las normas sino que alcance también la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuya interpretación de las normas, conforme ya dijimos, debe respetarse.

Pues bien, si la exigibilidad de ese examen exhaustivo actúa o debe actuar en régimen de normalidad, ninguna discusión debiera ofrecer que con mayor razón el examen exhaustivo debe abordarse tras las comunicaciones de la Comisión referenciadas, en cuanto ya ponían en alerta de una discrepancia entre la Comisión y el Estado español.

Para finalizar nuestro estudio sobre las razones exteriorizadas en la resolución recurrida para cuestionar que la infracción del derecho comunitario que contempla la sentencia de 3 de septiembre de 2014 (TJCE 2014, 222) no está suficientemente caracterizada, nos resta indicar, en armonía con lo ya expuesto, que una vez aclarado por el Tribunal de la Unión Europea el concepto de movimientos de capitales respecto al impuesto de sucesiones, mal puede apelarse a que se trata de una cuestión cuya apreciación resulta altamente compleja, o a que conocida la sentencia de 3 de septiembre de 2014 (TJCE 2014, 222), en apenas dos meses se adaptó la regulación del impuesto al derecho europeo.

Conocido o debiéndose conocer por el Reino de España el criterio del Tribunal de la Unión Europea, plasmado con anterioridad al devengo del impuesto que nos ocupa y de forma absolutamente clara (nos remitimos a las sentencias referenciadas del Tribunal de Justicia de la Unión Europea) y a la también citada de éste Tribunal, de 12 de junio de 2003), España tenía que adaptar su normativa al derecho europeo y no esperar a la sentencia indicada de 3 de septiembre de 2014 para hacerlo.

Una última consideración debemos hacer en discrepancia con la invocación por la Abogacía del Estado de que la normativa declarada infringida en la sentencia de 3 de septiembre de 2014 (TJCE 2014, 222) no confiere derechos a los particulares y que la sentencia de mención no contiene un pronunciamiento de incompatibilidad con el derecho comunitario.

Respondiendo en primer lugar a la invocada ausencia de pronunciamiento de incompatibilidades, baste indicar para su rechazo que la incompatibilidad se infiere ya no solo de la fundamentación de la sentencia sino también de su parte

dispositiva. Declarada la infracción por el derecho estatal del derecho comunitario y ello tras una motivación que pone de manifiesto la infracción, no se alcanza a comprender la invocación de falta de pronunciamiento sobre la incompatibilidad. Puntualicemos que el adjetivo incompatible se aplica, con relación a una cosa, a otra que no puede coexistir o armonizar con ella, y es sinónimo de inconciliable, antagónico, etc.

Y no podemos compartir tampoco la alegación relativa a que la normativa declarada infringida no confiere derecho a los particulares, en cuanto es evidente que de la adaptación del derecho estatal al europeo se derivarían derechos a los particulares, entre ellos a quienes como la recurrente han formulado reclamación por responsabilidad patrimonial.

Conforme decíamos en la referida sentencia de 12 de junio de 2003 (RJ 2003, 8844), conferir derechos a los particulares «[...] no supone otra cosa que el que la vulneración de la norma comunitaria prive al particular del disfrute de ese derecho originándole un perjuicio individualizado y, por tanto, indemnizable» sin que quepa «[...] confundir la idea de conferir derechos a los particulares con la de tener por objeto conferir derechos».

Sexto. Respecto a la inexistencia de relación de causalidad, con fundamento en que la sentencia de 3 de septiembre de 2014 (TJCE 2014, 222) no ha declarado la incompatibilidad de la norma española con el derecho europeo y en que en ningún momento la sentencia invalida la norma nacional, en cuanto el incumplimiento que declara deriva de la existencia de una diferencia de trato y no de la mera existencia del impuesto, así como en la falta de acreditación por el reclamante de que la diferencia de trato se ha producido y que ello es consecuencia del simple hecho de no ser residente en España, carece de consistencia y debe rechazarse. En gran medida ese rechazo se justifica con lo dicho en el precedente.

Declarándose en la sentencia de 3 de septiembre de 2014 (TJCE 2014, 222) que «[...] el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE (RCL 2009, 2300) 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» y ello con fundamento esencial (fundamento jurídico 63) en «[...] el criterio de conexión previsto por la legislación española, que permite la aplicación de reducciones fiscales en los supuestos en los que los sujetos pasivos residen en el territorio de esas Comunidades o cuando el bien inmueble está situado en el territorio de éstas» así como que con tal previsión se produce la infracción del principio de libre circulación de capitales,

las razones expresadas en la resolución recurrida para cuestionar la concurrencia del requisito del nexo causal cae por su base.

Aun siendo cierto que en la sentencia no se declara expresamente la incompatibilidad de la norma española con el derecho europeo, ni invalida de forma explícita la norma nacional, la expresa declaración de que sí incumple las obligaciones impuestas por el derecho europeo encierra la declaración de incompatibilidad y de invalidez que la resolución recurrida echa en falta.

La relación de causalidad es directa en cuanto el daño de carácter económico que la recurrente invoca deriva de la aplicación de una norma legal contraria al derecho de la Unión Europea.

Es la diferencia de trato que supone la aplicación de los criterios de conexión establecido por la norma estatal, proscrita por el derecho europeo, la causante directa del daño cuya indemnización reclama la recurrente.

Séptimo. Por lo que se refiere a la falta de antijuridicidad con el argumento de que las liquidaciones tributarias practicadas a los reclamantes tienen el carácter de firmes por no haber sido recurridas y de que una doctrina jurisprudencial reitera que la ulterior declaración de nulidad de una disposición legal no lleva aparejada necesariamente la invalidez de las liquidaciones firmes practicadas bajo su amparo, conviene precisar que en el caso que nos ocupa de responsabilidad patrimonial del estado legislador por infracción de la ley estatal del derecho comunitario, la acción para pedir la responsabilidad se inicia, a los efectos del plazo del artículo 145.2 de la Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512), al dictarse la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que es cuando expresamente se declara que la ley española ha vulnerado el derecho de la Unión.

Advertir, siguiendo la sentencia de esta Sala de 14 de julio de 2010 (RJ 2010, 6245) -recurso 21/2008 - que no le era exigible a la recurrente impugnar la autoliquidación practicada poniendo de relieve el incumplimiento por el Reino de España de las obligaciones impuestas por el derecho de la Unión Europea. Reacciona cuando tiene conocimiento de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea al amparo de la vía de la responsabilidad patrimonial, sin que nada pueda aclararse a la acción emprendida con apoyo en la prescripción del derecho a resarcirse del daño causado.

En igual sentido valga la cita de las sentencias de este Tribunal de 18 de febrero de 2016 (RJ 2016, 679) (recurso 194/2015), 17 de septiembre de 2010 (RJ 2010, 8095) (recurso 373/2006 y 153/2007) y 7 de noviembre de 2016 (RJ 2016, 5825) (recurso 186/2015).

Se expresa en esta última que la impugnación del acta de liquidación o la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos, no son circunstancias que impidan

la reclamación de responsabilidad con el siguiente argumento: «2º La razón es que la impugnación o revisión de liquidaciones tributarias y la impugnación de la denegación de la reclamación por responsabilidad obedecen al ejercicio de potestades diferentes, que responden a principios, y protegen bienes jurídicos, no coincidentes. "Dicho de otro modo, el objeto y la razón de decidir, son distintos y, en todo caso la acción de responsabilidad obliga a reparar el daño, pero no anula el efecto de cosa juzgada derivado de la sentencia judicial anterior" (cf. entre otras muchas, la sentencia de esta Sección de 24 de febrero de 2016 (RJ 2016, 1384), recurso contencioso-administrativo 195/2015).

3º A estos efectos, ya la sentencia del Pleno de la Sala, de 2 de junio de 2010 (RJ 2010, 5494) (recurso contencioso administrativo 588/2008), entendió que las normas referidas al instituto de la cosa juzgada deben interpretarse de modo estricto y no extensivo, por lo que la cosa juzgada alcanza a las pretensiones invocadas en el proceso ya fenecido pero no a las distintas y esto último -que sean distintas- cabe apreciarlo respecto del petitum o bien jurídico cuya protección se solicita en un supuesto de reclamación por responsabilidad patrimonial».

Octavo. Por lo que se refiere a la alegación del Abogado del Estado de falta de acreditación del daño, al no haberse justificado la diferencia de la liquidación en aplicación de las reducciones establecidas en la correspondiente Comunidad Autónoma y la pretensión de resarcimiento del importe total de lo ingresado en su día por el impuesto, es claro que la infracción apreciada se limita al trato desigual debido a la condición de no residente y que es la diferencia de trato que supone la aplicación de los criterios de conexión establecido por la norma estatal, proscrita por el derecho europeo, la causante directa del daño cuya indemnización reclama la recurrente, de manera que la reparación no supone la exoneración del pago del impuesto sino que se limita al reintegro de la diferencia que produciría en la liquidación practicada la aplicación de las reducciones correspondientes a la Comunidad de que se trate.

Así lo venimos declarando en los distintos recursos ya resueltos por la Sala, en el sentido de que lo procedente es la devolución de lo indebidamente ingresado en aplicación de la normativa estatal más los intereses, en atención a lo que le correspondería ingresar en aplicación de la normativa autonómica. En consecuencia ha de estimarse la alegación del Abogado del Estado en este concreto aspecto, en cuanto la parte no formula pretensión concreta al respecto, siendo que en la reclamación inicial solicitaba el reintegro de la cantidad total ingresada en virtud de la autoliquidación inicial y la complementaria posterior.

Sin embargo y en congruencia con ello, no resulta proporcionado denegar el derecho a la indemnización procedente, por el hecho de no haber justificado de manera expresa la cantidad a la que ascendería tal diferencia indemnizable,

cuando consta en las actuaciones desde el principio la realidad y cuantía de las liquidaciones presentadas, su realización conforme a la normativa estatal y su ingreso, y siendo la propia Administración Tributaria la que ha de efectuar la correspondiente liquidación en ejecución de la sentencia.

Noveno. En cuanto a la alegación de que estamos ante un supuesto de culpa concurrente con las Comunidades Autónomas, reiteremos para su rechazo lo ya dicho al tratar la irregular constitución de la relación procesal invocada por el Abogado del Estado.

Décimo. Ejercida en el plazo la acción de responsabilidad patrimonial y acreditada, conforme a lo hasta aquí expuesto, la concurrencia de los requisitos exigidos por la Jurisprudencia para apreciar la responsabilidad patrimonial por violación del derecho comunitario por un Estado miembro, procede la estimación del recurso contencioso administrativo, salvo en la cuantía de la indemnización y, con revocación de la resolución impugnada, por contraria a derecho, condenamos a la Administración demandada a que abone a la recurrente la diferencia entre la cuota autoliquidada por el impuesto de sucesiones y la que resultaría por aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma de Cataluña vigente al momento del devengo del impuesto, con los intereses legales, desde la reclamación a la Administración.

Undécimo. No habiéndose estimado en su integridad el recurso, acogándose la alegación de la parte demandada sobre la cuantificación de la indemnización, no procede, según el art. 139 LJCA (RCL 1998, 1741), hacer una expresa condena en costas, debiendo abonar cada parte las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLAMOS

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido,

Primero. Estimar en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de por D.^a Beatriz contra la resolución del Consejo de Ministros de 30 de septiembre de 2016, que confirma en reposición el acuerdo de 22 de abril de 2016.

Segundo. Revocar y dejar sin efecto dicho acuerdo por desconforme a derecho.

Tercero. Condenar a la Administración demandada al pago de la cantidad resultante de restar de lo abonado por el impuesto de sucesiones lo que debiera de abonarse en aplicación de la normativa autonómica de Cataluña al tiempo del devengo del impuesto, más los intereses legales, desde la reclamación a la Administración.

Cuarto. Sin imposición de costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Impuesto sobre el Valor Añadido: Transmisiones con ocasión de disolución de comunidades

Sentencia de 7 de marzo de 2018

Está sujeta al IVA la asignación a los comuneros de concretas cuotas de participación sobre los bienes resultantes de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes que era sujeto pasivo del IVA, bienes cuya adquisición dio lugar en su momento a la deducción de las cuotas soportadas

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del recurso contencioso-administrativo, cuestión con interés casacional objetivo y precisiones fácticas previas.

1. La sentencia impugnada en casación estima el recurso contencioso-administrativo instado por don Lorenzo y DIRECCION000 CB y concluye, con anulación de los actos administrativos impugnados, que la adjudicación a los comuneros de bienes (ya directamente o mediante cuotas ideales) en la liquidación de una comunidad que venía actuando como sujeto pasivo del IVA no está sujeta a dicho tributo.
2. El fundamento de tal decisión, que se sustenta en pronunciamientos de este Tribunal Supremo (vid. sentencias de 23 de mayo de 1998 (RJ 1998, 4149) y 28 de octubre de 2009 (RJ 2009, 7612)), ya citadas y dictadas respectivamente en los recursos de casación 2327/1997 y 6919/2003), estriba en que en tal situación no se produce una "entrega de bienes", sino la concreción sobre unos determinados bienes de lo que los comuneros ya disponían con anterioridad.
3. La Administración General del Estado se ha alzado en casación contra tal decisión, considerando que infringe el artículo 8.Dos.2º LIVA (RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401), en relación con el artículo 7.1º, letras a) y b), de la misma Ley, y los artículos 14.1, 18.c) y 19 Directiva IVA, tal y como han sido interpretados por la jurisprudencia del TJUE.
4. En congruencia con esa delimitación del debate, la cuestión con interés casacional objetivo que la Sección Primera de esta Sala ha estimado concurre en este caso consiste en dilucidar si las transmisiones que se producen con ocasión de la disolución de una comunidad de bienes que ha sido sujeto pasivo del IVA deben tributar por tal impuesto en cuanto integran el hecho imponible "entrega de bienes".

5. Antes de seguir adelante, conviene hacer un alto en el camino para dejar sentado que DIRECCION000 CB era sujeto pasivo del IVA, actuando como tal en los ejercicios 2006 y 2007, durante los que compró bienes (fundamentalmente terrenos) mediante operaciones en las que soportó cuotas del IVA cuya devolución obtuvo (ejercicio 2006) o intentó obtener (ejercicio 2007). La liquidación tributaria que se encuentra en el origen de este litigio se limitó, con ocasión de la disolución de la comunidad el 31 de diciembre de 2007 y la adjudicación a los antiguos comuneros de cuotas de participación sobre los bienes que la integraban, a negar la devolución de las cuotas soportadas en 2007 y a exigir el pago de las reintegradas en el ejercicio 2006, tras su repercusión por la compra de bienes durante dichos periodos, al considerar que aquella adjudicación es una entrega de bienes sujeta al IVA.

Segundo. En general, la noción de "entrega de bienes" como hecho imponible del IVA.

1. Con arreglo al artículo 2.1.a) Directiva IVA están sujetas al impuesto las "entregas de bienes" realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal. Se entiende por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas al propietario (artículo 14.1 Directiva IVA).
2. La LIVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), que es trasposición a nuestro Derecho interno de la Directiva IVA, sujeta al impuesto las entregas de bienes (artículo 4.Uno) y considera sujetos pasivos del mismo, entre otros, a las comunidades de bienes cuando realicen operaciones sujetas al IVA (artículo 84.Tres). Nuestra Ley define la entrega de bienes como la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante la cesión de títulos representativos de dichos bienes (artículo 8.Uno).

3. La noción de entrega de bienes de los artículos 2.1.a) y 14.1 Directiva IVA es un concepto autónomo del Derecho comunitario, que debe recibir una interpretación uniforme en toda la Unión. No se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra a disponer de hecho como si fuera la propietaria del bien. No son admisibles soluciones que basan su razonamiento en el régimen de propiedad del Derecho civil nacional [sentencias HE, apartados 63 a 65, Dixons, apartado 20, Fast Bunkering, apartado 51, todas ya referenciadas; también, sentencia de 12 de enero de 2006 (TJCE 2006, 16), Optigen y otros (C-354/03, C-355/03 y C-484/03, apartado 39; EU:C:2006:16)].
4. Por consiguiente, a la vista de la jurisprudencia del TJUE se ha de poner en tela de juicio una interpretación como la sostenida en la sentencia recurrida que, sustentándose en dos pronunciamientos anteriores de este Tribunal Supremo, pivota sobre la noción de propiedad y de sus transmisión en nuestro Derecho civil, considerando que en la disolución de una comunidad de bienes y la adjudicación de un concreta cuota sobre determinados bienes como concreción de la cuota ideal hasta entonces existente no constituye un acto traslativo del dominio (sentencias de 23 de mayo de 1998 (RJ 1998, 4149) y 28 de octubre de 2009 (RJ 2009, 7612), ya citadas, FFJJ 3º y 10º, respectivamente).

Tercero. En particular, las "entregas de bienes" con ocasión de la cesación de una actividad económica.

1. La regulación armonizada en el ordenamiento de la Unión Europea, permite a los Estados miembros considerar "entregas de bienes" la tenencia de bienes por un sujeto pasivo o sus derechohabientes, en el caso de cesación de su actividad económica, siempre que dichos bienes hubieren dado derecho a la deducción total o parcial del IVA en el momento de su adquisición o de su aplicación a las necesidades de su empresa, salvo que, si opta por ello el Estado miembro, se trate de la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes [vid. artículo 18, letra c), en relación con la letra a) del mismo precepto y el artículo 19 Directiva IVA].
2. La Ley española precisa que también son "entregas de bienes" las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a comunidades de bienes, así como las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación total o parcial de aquéllas (artículo 8.Dos.2º) [la reforma llevada a cabo mediante la Ley 16/2012 (RCL 2012, 1762) añadió un segundo párrafo al precepto para precisar que, en particular, se consideran entregas de bienes la adjudicación de terrenos

o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación].

3. Con arreglo al artículo 18.c) Directiva IVA [con excepción de los casos enunciados en el artículo 19, si así lo decide el legislador interno], la tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes puede asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso en el caso del cese de una actividad económica imponible, siempre que dichos bienes hubieren dado derecho a la deducción.

Aquel precepto se refiere a los supuestos de cese de la actividad económica imponible en general, sin hacer distinción según las causas o las circunstancias de dicho cese (con exclusión, si procede, de los casos del artículo 19) y con independencia de la forma de personificación (personas físicas, personas jurídicas, entidades sin personalidad), pues su objetivo principal es evitar que bienes que hayan dado derecho a la deducción sean objeto de un consumo final no gravado como consecuencia del cese de la actividad imponible [sentencias Marinov, apartados 25 a 27, y Mateusiak, apartado 26, ya citadas; en el mismo sentido la sentencia de 17 de mayo de 2001 (TJCE 2001, 142), Fischer y Brandenstein (C-322/99 y C-323/99, apartado 86; EU:C:2001:280)] y eliminar efectivamente cualquier desigualdad en materia de IVA entre los consumidores que adquieran sus bienes a otro sujeto pasivo y aquellos que lo adquieran dentro de la actividad de su empresa (sentencia Mateusiak, apartado 39).

4. Además, la tributación con arreglo al artículo 18.c) Directiva IVA debe efectuarse cuando un bien que haya dado derecho a la deducción del IVA conserve un valor residual en la fecha de cesación de la actividad económica imponible, con independencia del periodo transcurrido entre la fecha de la adquisición de ese bien y la del cese de la actividad (sentencia Mateusiak, apartado 39).
5. Por lo tanto, teniendo en cuenta que la noción de "entrega de bienes" como hecho imponible del IVA es un concepto autónomo del Derecho de la Unión Europea que no puede concretarse atendiendo a las peculiaridades de los Derechos civiles domésticos y la asimilación a esa noción de la tenencia o la entrega de bienes con ocasión del cese de la actividad de un sujeto pasivo cuya adquisición dio lugar a la deducción de la cuota en su momento repercutida, se ha de concluir que está sujeta al IVA la asignación a los comuneros de concretas cuotas de participación sobre los bienes resultantes de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes que era sujeto pasivo del IVA, bienes cuya adquisición dio lugar en su momento a la deducción de las cuotas soportadas.

Cuarto. El legislador español, la opción del artículo 18.c) Directiva IVA y la atribución de cuotas sobre bienes.

1. El artículo 8.Uno LIVA (RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401) considera entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, «incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes».
2. El artículo 8.Dos LIVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) dispone que también se considerarán entrega de bienes: «2º [...] las adjudicaciones [no dinerarias] en caso de liquidación o disolución total o parcial de [sociedades o comunidades de bienes]» (redacción vigente al tiempo de los hechos del litigio -año 2007-).
3. Estos preceptos, en particular, el artículo 8.Dos constituyen una evidencia de que el legislador español optó por realizar la asimilación autorizada por el artículo 18.c) Directiva IVA.
4. La opción ya era permitida por la Sexta Directiva 77/388/CEE (LCEur 1977, 138) del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto Sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DOUE, serie L, nº 145, p.1) -artículo 5.7.c)- y está presente en nuestro ordenamiento jurídico desde la vigencia del artículo 6.2.5º de la Ley 30/1985 (RCL 1985, 1984, 2463).
5. La LIVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), como ha quedado dicho, la incorpora en el artículo 8.Dos.2º desde su redacción originaria y la reforma llevada a cabo en 2012, que incorporó un nuevo párrafo 3º al artículo 8.Dos [«En particular, se considerará entrega de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación»] no hizo más que clarificar el párrafo 2º, según se indica expresamente en el apartado VII de la exposición de motivos de la Ley 16/2012 (RCL 2012, 1762).
6. Se ha de tener en cuenta que el ejercicio de la opción no requiere una expresa indicación en la norma de transposición de que así se trata, siendo suficiente con que la previsión que habilita la Directiva IVA sea incorporada al ordenamiento jurídico interno a través de la disposición que corresponda con arreglo al sistema interno de fuentes del Derecho. En otras palabras, se cumple materialmente sin que sea imprescindible una manifestación formal al respecto.
7. Decaen, por tanto, los alegatos realizados por los recurridos en relación con la no aplicación al caso de la jurisprudencia del TJUE sobre el artículo 18.c) Directiva IVA, siendo también irrelevante su énfasis en poner de manifiesto que en el caso enjuiciado no hubo adjudicación de concretos y específicos bienes, sino atribución de cuotas de participación sobre los mismos.
Como se obtiene de lo hasta aquí expuesto, la Directiva IVA, la LIVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401)

y la jurisprudencia del TJUE no discriminan entre una forma de atribución u otra. La adjudicación de cuotas sobre bienes concretos, singularizando la participación ideal que se tenía en la propiedad de todos ellos cuando integraban una comunidad de bienes de la que se formaba parte, constituye una "entrega de bienes", hecho imponible del IVA, si, como es el caso, la comunidad de bienes disuelta y liquidada era sujeto pasivo del mismo y en el momento de la adquisición de aquéllos se dedujo, como nadie ha discutido, las cuotas repercutidas por el mencionado tributo.

Quinto. Contenido interpretativo de esta sentencia.

Conforme a lo hasta aquí expuesto y según ordena el artículo 93.1 LJCA (RCL 1998, 1741), procede fijar la siguiente interpretación de las normas concernidas en este litigio.

«El artículo 8.Dos.2º LIVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), a la luz de la Directiva IVA y de la jurisprudencia del TJUE, debe ser interpretado en el sentido de que la adjudicación de bienes o cuotas de participación en ellos con ocasión de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes que ha sido sujeto pasivo del IVA constituye una "entrega de bienes", a efectos de considerarla hecho imponible de dicho tributo y quedar sujeta al mismo, si la adquisición de tales bienes dio en su momento lugar a la deducción de las cuotas repercutidas».

Sexto. Resolución de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso.

1. Todo lo hasta aquí expuesto conduce a la estimación del recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, al haber incurrido la sentencia impugnada en las infracciones denunciadas, debiendo, por tanto, ser casada.
2. Resolviendo las pretensiones deducidas en el proceso a quo, debemos desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Lorenzo y DIRECCION000 CB, confirmando los actos administrativos impugnados en cuanto concluyeron que la adjudicación a sus comuneros de cuotas de participación en determinados bienes con ocasión de la disolución de la mencionada comunidad de bienes está sujeta al IVA.

Séptimo. Costas.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA (RCL 1998, 1741), como no se aprecia mala fe o temeridad en alguna de las partes, no procede hacer un expreso pronunciamiento sobre las costas de este recurso de casación.
2. Conforme a lo dispuesto en el artículo 139.1 LJCA, tampoco procede hacer un expreso pronunciamiento sobre las costas de la instancia, habida cuenta de las dudas de Derecho que existían sobre la cuestión suscitada.

FALLAMOS

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

- 1º) Fijar el criterio interpretativo expresado en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.
- 2º) Acoger el recurso de casación interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 22 de diciembre de 2016 (JT 2017, 444) por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 330/2014, que casamos y anulamos.

- 3º) Desestimar el recurso contencioso-administrativo instado por don Lorenzo y la Comunidad de Bienes DIRECCION000 frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de marzo de 2014, que ratificando en alzada, en lo que aquí interesa, otra anterior del Tribunal Regional de Valencia confirmó la liquidación practicada a la mencionada comunidad de bienes en concepto de impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 2007.
- 4º) No hacer una expresa condena sobre las costas, tanto en la instancia como en casación.



TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES 38

A vueltas con el impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

JAVIER LATORRE BELTRAN. Magistrado 38

TEMAS FISCALES

A vueltas con el impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

JAVIER LATORRE BELTRAN. *Magistrado.*

1. Introducción y fundamento

El Impuesto sobre el Incremento de valor de los terrenos de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) forma parte de los impuestos que pueden exigir los Ayuntamientos. Es un impuesto potestativo que necesita de un acuerdo de imposición por parte de los Ayuntamientos y la posterior aprobación de una Ordenanza fiscal. Sin Ordenanza fiscal no se puede exigir el impuesto.

Su regulación se haya contenida en los artículos 104 a 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (LHL). Se completa con el artículo 10 del Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de septiembre por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del ITP y AJD.

El fundamento de este impuesto se encuentra en el artículo 47 CE, que prevé que la comunidad participará de las plusvalías que genere la actuación urbanística de los entes públicos. El fundamento no es otro que la participación del municipio en las plusvalías originadas por el diseño de las ciudades que se realiza a través del planeamiento urbanístico que diseñan las ciudades de forma progresiva, así como por las actividades urbanísticas y de realización de obras y servicios públicos de los ayuntamientos, que suponen unas inversiones muy significativas (STS 29 de noviembre de 1997).

Así, el fundamento de este impuesto no es tanto gravar el incremento real provocado por el titular del terreno por la diferencia entre unos precios de venta y compra, sino que se trata de gravar el incremento de valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del propio municipio donde se encuentra (instalación o mejora de alumbrado público, aceras, mobiliario urbano...). Por este impuesto se pretende que el sujeto pasivo devuelva a la colectividad parte del beneficio por él obtenido (DGT 23 de enero de 2014).

2. Hecho imponible, base imponible

La base imponible del impuesto viene regulada en el artículo 104 de la LHL. Este artículo dice lo siguiente: “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos”.

La base imponible se regula en el artículo 107.1 de la LHL. Antes de que el Tribunal Constitucional dictase la sentencia 59/2017, este precepto disponía lo siguiente: “La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años”.

Tomando en consideración la técnica empleada por el legislador para configurar estos dos preceptos, lo primero que cabe destacar es la utilización, en ambos, de la expresión “incremento de valor”.

Pese a ello, esta expresión no tiene el mismo sentido y alcance en uno y otro precepto. En el caso del artículo 104 (hecho imponible) el incremento de valor es el presupuesto necesario para que nazca la obligación tributaria principal, de modo que si no existe incremento de valor tras la celebración del negocio jurídico que permite liquidar este impuesto, no se realizará el hecho imponible y no será posible exigir su pago.

El incremento de valor de los bienes, a efectos del hecho imponible, exige que se celebre un negocio jurídico. Ese negocio jurídico tiene que afectar a los bienes inmuebles y puede producirse por cualquier título. Lo que se grava es el incremento de valor, no el negocio jurídico, y el incremento de valor se refiere no a los bienes inmuebles en general sino

a los terrenos de naturaleza urbana y, dentro de estos, al suelo, no a las edificaciones construidas sobre el mismo.

El artículo 107 también utiliza la expresión “incremento de valor”, pero referida a la magnitud utilizada para medir o valorar el hecho imponible.

3. ¿Dónde surge el conflicto?

En tiempos de bonanza económica era muy difícil que se planteasen situaciones de decremento del valor en el negocio jurídico que permite liquidar el impuesto analizado. Así, por ejemplo, tratándose de compraventas, lo normal era comprar una finca por un precio y venderla, años después, por un precio mayor. En estos casos, siempre existía incremento de valor. Pero, con la llegada de la crisis económica esta situación se revierte; por primera vez, se vende por debajo del originario precio de compra. ¿Qué sucede en estos casos? ¿Realmente existe incremento de valor?

A partir de este momento, se empiezan a recurrir las liquidaciones giradas por los Ayuntamientos en concepto de plusvalía cuando no ha existido un incremento de valor en los negocios jurídicos que han permitido liquidar el impuesto. Sin embargo, estas primeras reclamaciones lo que hacen es atacar el contenido del artículo 107 de la LHL, considerando inadecuado el método de cálculo utilizado para cuantificar el hecho imponible. El Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Cuenca, dictó la pionera sentencia 366/2010, confirmada por la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJ de Castilla La Mancha (sentencia 85/2012), cuestionando la fórmula utilizada para calcular la base imponible y admitiendo el empleo de la fórmula del descuento simple. La sentencia del JCA de Cuenca admite el cálculo que propone el recurrente, considerando que con la aplicación de la fórmula propuesta por la Administración lo que se estaría gravando sería el incremento del valor del suelo en años sucesivos y no en años pasados, al aplicar el incremento sobre el valor final, el del devengo.

A partir de la sentencia del JCA de Cuenca, los diferentes Juzgados de lo Contencioso-administrativo y las Salas de los TSJ, rechazan la tesis defendida por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Cuenca, confirmada por la Sala en apelación, y enfocan la controversia jurídica desde otro punto de vista. Los diferentes órganos jurisdiccionales centran su argumentación en que antes de aplicar el artículo 107 de la LHL, debe aplicarse el 104 del mismo texto normativo, de modo que si no se realiza el hecho imponible no es posible aplicar el artículo 107 de la LHL. El planteamiento es elemental, sin hecho imponible no hay base imponible, así de sencillo; es decir, si no concurre el presupuesto que exige el artículo 104 de la LHL no nace la obligación tributaria principal, lo que impide liquidar el impuesto de plusvalía municipal. El TSJ de la Comunidad Valenciana en sentencias de 1 y 15 de julio de 2015 así lo refiere.

En la primera de estas sentencias, se dice lo siguiente:

“Así pues, cuando la transmisión se efectúa por valor inferior al de adquisición, el titular sufre una pérdida económica y por tanto el supuesto no es subsumible en el ámbito del artículo 104 del TRLRHL, pues constituye el hecho imponible del IIVTNU el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos, que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión y en dicho caso no hay incremento de valor alguno.

La distinción conceptual hecho imponible-base imponible es clara: el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, en tanto que la base imponible es la magnitud establecida por Ley que expresa la medición del hecho imponible. Por lo que, partiendo de la referida distinción, la falta de materialización del hecho imponible (en definitiva, la falta de incremento de valor) impide la aplicación de las normas de determinación de la base imponible.

Dicha solución hermenéutica es la que se deriva del art. 3.1 del Código Civil, teniendo en cuenta que el art. 12,1 LGT se remite a los criterios civiles. Sustentar la afirmación contraria (es decir la de que el incremento de valor a que se refiere el art. 104 TRLHL es el que resulta de la aplicación del art 107) es una conclusión absurda, la razón de fondo no es otra que el propio marco normativo de la interpretación, el 104 define el hecho imponible y el 107 la base y ello delimita el alcance que puede derivarse de la interpretación integrativa, pues se utilizan conceptos definitorios de carácter genérico y pero contenido predominantemente jurídico, por ello la interpretación del concepto no puede hacerse atribuyéndole consecuencias absurdas, incompatibles con el alcance del concepto, y siendo así procede mantener la distinción conceptual de ambas expresiones que, si bien literalmente idénticas, cumplen una función distinta, referidas a la delimitación de hecho imponible-base imponible.

La tarea interpretativa de dichos preceptos solo cabe efectuarla con los criterios suministrados por Art. 3.1 del Código Civil, establece «Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativo y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas».

Y, si bien nos hallamos con dos expresiones idénticas en los art 104 y 107 («el incremento de valor»), no cabe atribuir a las mismas un sentido unívoco, pues en el ámbito de la interpretación de las normas la interpretación gramatical, referida al sentido literal» que dispone el artículo 3 del Código Civil, no supone, en rigor, una estricta subordinación a la literalidad de la normas, más bien, por el contrario, el citado precepto, impone la «relación», por lo que destaca la prevalencia de los otros elementos «contexto, antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo, atendiendo

fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas» Por lo que el espíritu y la finalidad hay que observarla fuera de la liza dialéctica y dentro de la unidad del fenómeno interpretativo en su conjunto. Las expresiones incremento de valor que contienen los arts 104 y 107 TRLHL, no tienen idéntico contenido, pues en el 104 se utiliza para configurar el hecho imponible, presupuesto fáctico normativo, a partir del cual se aplica la norma de determinación de la base. Y así se concluye, pese a la identidad de los términos en ambos preceptos, pues el sentido literal, como criterio hermenéutico, destaca por ser únicamente el presupuesto inicial del fenómeno interpretativo, esto es, el punto de partida desde el que se atribuye sentido a los términos normativos, pero el fenómeno interpretativo es ineludible, para dotar a la norma de un sentido acorde con los citados criterios. Por ello, teniendo en cuenta que el sustento de la plusvalía es constitucional, Art. 47 CE «La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos», debemos imbricar su origen, causa, fundamento y función constitucional en la hermenéutica del Art. 104. Así, pues, el hecho imponible de la plusvalía tiene una caracterización técnica constitucional, en definitiva la comunidad ha de participar en la ganancia que el ciudadano obtiene por la acción urbanística y esta participación solo es posible si dicha ganancia se genera, por todo ello la conclusión sobre la identificación del término incremento de valor del Art. 104 con ganancia patrimonial efectiva, resulta plenamente justificada».

A partir de este momento, los diferentes Juzgados de lo Contencioso-administrativo y las Salas de los TSJ, analizan las liquidaciones y autoliquidaciones giradas en concepto de plusvalía y, en aquellos supuestos en los que no ha existido incremento de valor, dejan sin efecto esas liquidaciones por considerar que no se ha realizado el hecho imponible.

4. ¿Quién debe probar que ha existido incremento de valor?

Establecida la necesidad de distinguir los artículos 104 y 107, las reclamaciones que los obligados tributarios dirigen a los órganos judiciales lo primero que invocan es la inexistencia de incremento de valor, que en la práctica supone la no sujeción del negocio jurídico celebrado al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. A partir de ahí, son dos las preguntas que debemos hacernos: 1) ¿Quién tiene que probar que ha existido incremento de valor?; 2) ¿Las escrituras de compra y de venta son prueba suficiente para acreditar que no ha existido incremento de valor?

En respuesta a la primera pregunta, cabe recordar que a tenor de lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT y 217 de la LEC, la carga de probar la realización del hecho imponible recae sobre la Administración, mientras que sobre el obligado tributario recae la carga de probar la procedencia de aplicar

los diferentes beneficios fiscales recogidos en las normas tributarias (deducciones, reducciones, exenciones, bonificaciones). De este modo, es la Administración la que tiene que probar que se ha realizado el hecho imponible.

En cuanto a la segunda pregunta, relativa al valor probatorio que debe darse a las escrituras de compra y de venta, cabe decir que no basta con que el obligado tributario niegue que se ha realizado el hecho imponible, debe aportar un principio de prueba sobre la inexistencia de incremento de valor. Las escrituras de compra y de venta constituyen un principio de prueba sobre dicho extremo. A partir de este momento, la Administración local, si pretende cuestionar el decremento alegado por el obligado tributario, tiene la carga de probar que ha existido incremento de valor en el negocio jurídico que permite liquidar el impuesto estudiado. En definitiva, las escrituras públicas constituyen un principio de prueba, indiciario, del valor que tienen los elementos transmitidos. No se puede exigir al demandante aportar una prueba pericial que acredite el valor de los terrenos en el momento del devengo.

5.- Statu quo antes de la Ley Orgánica 7/2015 de 21 de julio

La LO 7/2015, de 21 de julio, dedica su disposición final tercera a dar una nueva redacción a la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA). Dicha Sección lleva por rúbrica “recurso de casación”. Una de las principales novedades de la nueva casación es la posibilidad de interponer recurso de casación contra las sentencias dictadas en única instancia por los Juzgados de lo Contencioso-administrativo. Antes de la promulgación de la LO 7/2015, las sentencias que dictaban en única instancia los JCA devenían firmes y definitivas. En el caso del impuesto de plusvalía municipal, rara vez, las sentencias de los Juzgados eran susceptibles de ser recurridas en apelación. El artículo 81 de la LJCA, prevé que no cabe recurso de apelación contra asuntos cuya cuantía no exceda de 30.000 €. En la mayoría de los supuestos, las liquidaciones giradas por los Ayuntamientos en concepto de IIVTNU no alcanzaban dicha cuantía. Asimismo, en aquellos supuestos en los que se recurren varias liquidaciones, a efectos de apelación, no se tiene en cuenta la suma de todas las liquidaciones sino que cada liquidación se contempla de forma aislada. De este modo, el recurso contencioso-administrativo puede tener una cuantía muy superior a 30.000 euros, pero la sentencia dictada por el JCA puede no ser apelable si cada liquidación, aisladamente considerada, no supera la cantidad de 30.000 €.

La consecuencia de todo ello es que cada JCA es independiente y tiene jurisdicción para dictar sentencias que no pueden ser objeto de revisión por una instancia superior. A efectos prácticos, nos encontramos con que sobre una misma materia, en este caso el impuesto sobre el incremento

de valor de los terrenos de naturaleza urbana, pueden emitirse tantos pronunciamientos como juzgados de lo contencioso-administrativo existan. El ciudadano y los abogados deambulan por una senda irregular, tortuosa y accidentada en la que, en función del partido judicial en el que actúan, una misma materia es tratada de forma diversa. Incluso, dentro de una misma demarcación judicial, unos juzgados resuelven el asunto de una forma y otros de otra. No tiene sentido que la decisión de si ha existido o no incremento de valor, o la interpretación que debe darse a la sentencia 59/2017 del Tribunal Constitucional (a la que después haré referencia) no sea la misma cuando los supuestos de hecho a analizar son idénticos.

Ante un panorama tan desolador, generador de tanta incertidumbre e inseguridad jurídica, era necesario que el legislador reaccionase. Para ello, se introduce una nueva regulación del recurso de casación. La Disposición Final Tercera de la LO 7/2015, de 21 de julio, da nueva redacción a la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la LJCA. Una de las principales novedades, como ya he indicado, es la posibilidad de recurrir en casación las sentencias dictadas en única instancia por los Juzgado de lo Contencioso-administrativo. No todas, sólo aquellas dictadas en materias susceptibles de producir extensión de efectos. El segundo párrafo del artículo 86.1 de la LJCA dispone que “en el caso de las sentencias dictadas en única instancia por los Juzgados de lo Contencioso-administrativo, únicamente serán susceptibles de recurso las sentencias que contengan doctrina que se reputa gravemente dañosa para los intereses generales y sean susceptibles de extensión de efectos”.

A partir de este momento, las sentencias que van dictando los jueces de lo contencioso-administrativo resolviendo recursos contra liquidaciones giradas en concepto de impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, pueden ser recurridas en casación. Gracias a esta nueva regulación de la casación, el Tribunal Supremo ha dictado los siguientes autos de admisión de recursos de casación:

1) Auto de 19 de julio de 2017 (Sala 3ª, sección 1ª, recurso 1903/2017), que admite recurso de casación y plantea como cuestiones a determinar si se produce el hecho imponible cuando el interesado pueda acreditar la inexistencia de valor real. El Alto Tribunal admite el recurso y precisa que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia es: “Determinar si se produce o no el hecho imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana cuando el interesado pueda acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del impuesto”. La norma jurídica que debe ser objeto de interpretación es el artículo 104 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo, en relación con los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4.

2) Auto de 20 de julio de 2017 (Sala 3ª, sección 1ª, recurso 2093/2017), que admite recurso de casación y señala que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia es la siguiente: “Determinar si la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puede no ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda”. Las normas jurídicas que deben ser objeto de interpretación son los artículos 104.1 y 107, apartados 1 y 4, el citado texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

3) Auto de 21 de julio de 2017 (Sala 3ª, sección 1ª, recurso 2023/2017), que admite recurso de casación y plantea que la cuestión que plantea interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia es la siguiente: “Determinar si la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puede no ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda”. Las normas a interpretar son los ya citados artículos 104.1 y 107, apartados 1 y 4, del texto refundido de la LHL.

4) Auto de 11 de diciembre de 2017 (Sala 3ª, sección 1ª, recurso 4779/2017), que admite el recurso de casación y señala que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: “Determinar si, para garantizar la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución), la igualdad en la aplicación de la ley (artículo 14 de la Constitución) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria (artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobada por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica, como defiende el juzgador de instancia”.

La posibilidad de que todos estos asuntos que han sido resueltos por los Juzgados de lo Contencioso-administrativo,

con carácter general, y excepcionalmente por las Salas de los diferentes TSJ al resolver recursos de apelación cuando la cuantía de las liquidaciones recurridas exceda de 30.000€, puedan ser recurridos en casación va a permitir que el Tribunal Supremo cumpla con la función que le ha sido encomendada constitucionalmente de conformar la jurisprudencia. Recordemos que en sentido material, la jurisprudencia es el conjunto de sentencias del Tribunal Supremo por las que se revela el modo uniforme de aplicar el Derecho. En sentido formal, es el criterio constante y uniforme de aplicar el Derecho mostrado en las sentencias del Tribunal Supremo. Una vez conformada esa jurisprudencia, los diferentes órganos jurisdiccionales dispondrán de unos elementos sólidos y eficientes para resolver los litigios que la ciudadanía pueda promover en materia de plusvalía municipal. Unos supuestos de hecho idénticos deben ser resueltos de una misma forma por todos los órganos jurisdiccionales españoles, resultando un despropósito que el sistema permita que cada órgano jurisdiccional interprete de una forma distinta unos mismos supuestos de hecho.

5.- Y entonces llegó el Tribunal Constitucional.

El Tribunal Constitucional entra en escena con tres resoluciones de enorme calado. Las dos primeras son el prelude de lo que va a ser la tercera, que da respuesta a una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 1 de Jerez de la Frontera. Vayamos por partes. Las dos primeras sentencias son la 26/2017 y 37/2017. En ellas se examinan los artículos 1, 4 y 7.4 de dos normas forales vascas, la 16/1989 de 5 de julio, y la 46/1989 de 19 de julio. Estos preceptos replican los artículos 107 y 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las haciendas locales. En ambas, el Tribunal Constitucional declara los artículos inconstitucionales y nulos pero únicamente en la medida en que sometan a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor. Como he dicho, estas dos sentencias anuncian el fallo de la sentencia 59/2017 de 11 de mayo, cuyo tenor literal es el siguiente: “Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”.

¿Qué quiere decir el Tribunal Constitucional cuando anuncia que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la LHL, son inconstitucionales? ¿Estos artículos han sido expulsados del ordenamiento jurídico o perviven? ¿Estamos ante una sentencia interpretativa? ¿Son admisibles los artículos de vigencia intermitente?

El fundamento jurídico 5 de la sentencia 59/2017 parece estar destinado a motivar la decisión adoptada en el fallo de la sentencia. Este fundamento jurídico dice lo siguiente:

5. Antes de pronunciar el fallo al que conduce la presente Sentencia, deben efectuarse una serie de precisiones últimas sobre su alcance:

a) El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).

b) Como apunta el Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad del artículo 107 LHL, debemos extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión (art. 39.1 LOTC) con los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, al artículo 110.4 LHL, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último citado precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene» [SSTC 26/2017, FJ 6, y 37/2017, FJ 4 e)]. Por consiguiente, debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5).

c) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).

La tesis que mantiene el Tribunal Constitucional es desconcertante. Lo primero que afirma en el apartado a) del fundamento de derecho 5 es que el IIVTNU no es, con carácter general, contrario al texto constitucional, en su configuración actual. Parece, por tanto, que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la LHL, siguen estando vigentes. Sólo cabría predicar la inconstitucionalidad de los artículos citados si sometiesen a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica. Lo dicho por la sentencia es una obviedad y no hace más que interpretar el alcance de los artículos 104 y 107 de la LHL. En ambos preceptos se utiliza la expresión incremento de valor, pero su alcance no es el mismo. En el primer caso,

la existencia de incremento de valor se exige para configurar el hecho imponible, entendido como el presupuesto que fija la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal (artículo 20 de la LGT). Si no existe incremento de valor nos encontraríamos ante un supuesto de no sujeción al impuesto por no haberse realizado el hecho imponible. Así, lo que ya nos dice el legislador es que no podemos someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, es decir, no podemos someter a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor.

El Tribunal Constitucional parece que está interpretando el artículo 104 de la LHL, y lo que viene a hacer es recordarnos su contenido. ¿Era necesario que el Tribunal Constitucional se pronunciase con tanto hermetismo? ¿Era necesario que el Tribunal Constitucional fuese tan ambiguo a la hora de interpretar preceptos que tienen una enorme repercusión sobre las arcas de los municipios? La respuesta es que el Tribunal Constitucional debía haber dicho expresamente que su sentencia tenía carácter interpretativo para, a partir de ahí, concluir que no es posible someter a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor. El propio TC en su sentencia 5/1981 define del siguiente modo las sentencias interpretativas: “aquellas que rechazan una demanda de inconstitucionalidad o, lo que es lo mismo, declaran la constitucionalidad de un precepto impugnado en la medida en que se interprete en el sentido que el Tribunal Constitucional considera como adecuado a la Constitución, o no se interprete en el sentido (o sentidos) que considera inadecuados”.

Hubiese sido realmente sencillo haber desestimado la cuestión de inconstitucionalidad planteada, con la consiguiente declaración de constitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la LHL, acompañando este pronunciamiento de la correcta interpretación que debe darse a los artículos citados, en el sentido de no ser posible someter a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor.

Por si ello no fuera suficiente, el apartado c) del fundamento de derecho 5 de la sentencia 59/2017 nos sume en el más absoluto desconcierto. Si previamente nos dice el Ato Tribunal en materia de garantías constitucionales que el IIVTNU no es contrario al texto constitucional, con la salvedad de que no pueden someterse a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, ahora concluye que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la LHL han sido expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine. El Tribunal Constitucional en este apartado c) del fundamento de derecho 5 de su sentencia concluye recordando que “la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo corresponde al legislador en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de la sentencia”.

La solución al problema que surge tras el dictado de esta sentencia reside en el uso de la expresión “en los términos señalados”. Es decir, la expulsión ex origine de los artículos estudiados de la LHL se produce sólo cuando se someta a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica. Por tanto, poco debe decir el legislador si los artículos cuya constitucionalidad se cuestiona son ajustados al texto constitucional mientras no sometan a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica. Por lo demás, esto es lo que dice el artículo 104 de la LHL, que no cabe sujetar a este impuesto aquellos negocios jurídicos en los que no se ha producido un incremento de valor de los terrenos como consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos. En definitiva, la interpretación del legislador debe mantener en su integridad la normativa vigente, porque así lo señala el Tribunal Constitucional, adicionando pequeños supuestos que en la práctica se suscitan y que pueden ser interpretados de forma dispar por los JCA al conocer los recursos contra las liquidaciones giradas en concepto de plusvalía. Así, cabe la posibilidad de que el legislador, expresamente, diga que no cabe someter a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor aunque, como vengo sosteniendo, ello no haría más que reiterar lo que ya prevé el artículo 104 de la LHL. Sí que es necesario que el legislador aclare qué sucede con aquellos supuestos en los que existe un pequeño incremento de valor que es absorbido por la liquidación que se tiene que pagar, ya que en este caso el impuesto podría tener un alcance confiscatorio. Resulta discutible si el legislador debe decir cómo se tiene que probar el incremento de valor. Tal vez, esta labor debe quedar en manos de los órganos jurisdiccionales, siempre bajo la batuta del Tribunal Supremo que con la nueva regulación del recurso de casación va a tener oportunidad de pronunciarse sobre el alcance del IIVTNU.

6.- Interpretaciones que hacen los órganos jurisdiccionales de la STC 59/2017, a la espera de que se pronuncie el Tribunal Supremo.

Como ya he señalado, el Tribunal Supremo ha admitido a trámite una serie de recursos de casación contra sentencias dictadas en recursos contra liquidaciones giradas en concepto de IIVTNU, al considerar que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. Hasta que el Tribunal Supremo dicte sentencia en estos recursos, los ciudadanos siguen presentado recursos contra liquidaciones y autoliquidaciones que derivan de los diferentes negocios jurídicos que permiten exigir el pago del impuesto de plusvalía municipal.

A grandes rasgos, dos son los criterios que sostienen los órganos jurisdiccionales. Unos, entienden que el artículo 107 sigue vigente, con la única limitación de que no pueden someterse a tributación situaciones de inexistencia

de incremento de valor. En estas resoluciones, se analiza si se ha realizado el hecho imponible, es decir, se estudia si ha existido incremento de valor como consecuencia de la transmisión de la propiedad de terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos. Si se prueba que no ha existido incremento de valor, se estima el recurso presentado por el obligado tributario al no haberse realizado el hecho imponible. El negocio jurídico celebrado que permite liquidar el impuesto no estaría sujeto al IIVTNU.

Frente a este planteamiento, otros órganos jurisdiccionales consideran que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la LHL han sido expulsados del ordenamiento jurídico, no existen. Derivado de ello, entienden estos órganos jurisdiccionales que no existe forma de determinar la base imponible del impuesto, haciendo especial hincapié en la sentencia 59/2017 del TC cuando, expresamente, afirma: “una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine...”. Así lo entiende el JCA nº 2 de Zaragoza en la sentencia de 7 de julio de 2017. En esta sentencia se dice lo siguiente:

“...porque eliminado el 107.1 y 107.2 a) ha desaparecido la definición de la base imponible del tributo, y con ello, no tenemos la limitación de los veinte años, no tenemos la indicación de que lo que debe tenerse en cuenta es el valor del terreno en el momento del devengo y que éste se determina conforme a los apartados 2 y 3; y tampoco se puede aplicar el porcentaje del apartado 4, aplicable en virtud del 107.1, declarado inconstitucional, pues van unidos el 107.1 y el 107.4. En definitiva, operaríamos en el vacío, violaríamos el principio de reserva de ley en materia tributaria, al fijar los elementos determinantes de la base imponible, los períodos y los porcentajes y crearíamos una total inseguridad jurídica, con una aplicación diferente en cada municipio o incluso en cada órgano judicial...”.

La tesis que sostiene el JCA nº 2 de Zaragoza es que la declaración de nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la LHL, obliga, en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el IIVTNU, sin entrar a valorar la existencia o no, en cada caso concreto, de una situación inexpresiva de capacidad económica.

Frente a la sentencia dictada por el JCA nº 2 de Zaragoza, el Ayuntamiento de Zaragoza ha interpuesto recurso de casación que ha sido admitido por el Tribunal Supremo en el auto de 11 de diciembre de 2017 (recurso 4779/2017). En este auto, la cuestión que plantea interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en: “Determinar si, para garantizar la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución), la igualdad en la aplicación de la ley (artículo 14 de la Constitución) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria (artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a)

y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobada por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica, como defiende el juzgador de instancia”.

En el ámbito de la Comunidad Valenciana, la Sección 3ª de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJ opta por el primer criterio, el de la vigencia de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la LHL, siendo preciso analizar si se ha sometido a tributación una situación inexpresiva de capacidad económica. En el seno de dicho TSJ, la sección 4ª dictó la sentencia 1404, de 24 de octubre de 2017 (recurso 61/2016), que optaba por la tesis que defiende el JCA nº 2 de Zaragoza en la sentencia cuyo recurso de casación ha sido admitido a trámite por auto del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2017.

Con la finalidad de unificar criterios, el recurso 62/2017 fue visto por las Secciones 3ª y 4ª del TSJCV, dando lugar a la sentencia 1479/2017 de la que ha sido ponente el Magistrado don Luis Manglano Sada.

En el penúltimo párrafo del fundamento de derecho cuarto de la sentencia se dice lo siguiente: “En conclusión, consideramos necesario modificar el criterio puesto de manifiesto en los FFDD quinto y sexto de la sentencia 1404/2017 de la Sección Cuarta, y unificarlo mediante esta sentencia, por entender que el sistema normativo regulador del IIVTNU no es, con carácter general, contrario a la Constitución Española, en su configuración actual, siéndolo únicamente en aquellos supuestos en los que someta a tributación situaciones que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Una vez constatada la existencia del hecho imponible, resultarán de aplicación las reglas objetivas de cuantificación de la base imponible previstas en el artículo 107”. Dos de los Magistrados de la Sección 4ª formularon voto particular a la sentencia 1479/2017, en el que se remitieron al criterio marcado por la sentencia 1404/2017 de la propia Sección 4ª. Los dos Magistrados no comparten el criterio de la mayoría por considerar que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la LHL han sido expulsados del ordenamiento jurídico, y que no existe forma de determinar la base imponible del impuesto.

Por lo que a mí respecta, sigo el criterio marcado por la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJCV en la sentencia 1479/2017. En primer lugar, debe constatarse si se ha realizado el hecho imponible del impuesto, es decir, si ha existido incremento de valor; y, en segundo lugar, sólo en el caso de que exista incremento de valor debe procederse

a calcular la base imponible del impuesto con de acuerdo con las reglas de valoración contenidas en el artículo 107 de la LHL.

Asimismo, considero que las modificaciones que pueda introducir el legislador en la actual configuración del impuesto que nos ocupa, deben ser mínimas ya que sólo cabe cuantificar el hecho imponible cuando se ha realizado el mismo, momento en que nace la obligación tributaria principal. Si no existe hecho imponible no pueden aplicarse las reglas de

valoración para determinar la base imponible. Sí sería necesario incluir un supuesto expreso de no sujeción al impuesto para situaciones de pequeños incrementos de valor que se consumen con la liquidación girada en concepto de IIVTNU. En estos casos el impuesto podría resultar confiscatorio y atentar contra el principio de capacidad económica.

El legislador y el Tribunal Supremo deberán delimitar los criterios que debemos seguir para una correcta aplicación del IIVTNU.

