

LA DECISIÓN DEL TRIBUNAL  
CONSTITUCIONAL ESPAÑOL  
EN RELACIÓN CON LAS BONIFICACIONES  
PARA RESIDENTES EN LA COMUNIDAD  
AUTÓNOMA EN EL IMPUESTO  
DE SUCESIONES Y DONACIONES  
SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL  
60/2015 DE 18 DE MARZO

*Alejandro Villanueva Turnes\**

*1. Introducción*

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones está regulado en España mediante la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, en la cual su artículo 1 expresa el carácter directo y subjetivo que presenta el impuesto, así como señala que se trata de un impuesto destinado a gravar aquellos incrementos patrimoniales que las personas físicas obtengan a título lucrativo.

A su vez se trata de uno de los llamados impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas, las cuales, como parte de las competencias cedidas han establecido distintas peculiaridades al respecto.

Lo que se pretende hacer aquí no es otra cosa sino examinar la sentencia del Tribunal Constitucional Español que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad 3337 –2013, que fue promovida por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, contra el artículo 12 Bis a de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Comunidad Valenciana.

*2. Antecedentes*

La Comunidad Valenciana, haciendo uso de sus competencias para determinar y regular aquellos tributos de carácter cedido a las Comunidades Autónomas, aprobó la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat

---

\* Doctorando en Derecho, Universidad de Santiago de Compostela. Investigador en la Universidad de Santiago de Compostela. Miembro de la Asociación de Constitucionalistas de España. Correo electrónico: [alejandro.villanueva@usc.es](mailto:alejandro.villanueva@usc.es)

Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos. Esta norma regula, entre otras cuestiones, el impuesto de sucesiones y donaciones de tal manera que su artículo 12 bis a) establece una serie de bonificaciones de la siguiente forma:

“gozarán de una bonificación del 99% de la cuota tributaria del Impuesto de Sucesiones y Donaciones: a).- Las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes a los Grupos I y II del art. 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, que tengan su residencia habitual en la Comunidad Valenciana a la fecha del devengo del impuesto”<sup>1</sup>.

El mencionado precepto va a implicar que la bonificación se va a aplicar a aquellos herederos que en el momento del fallecimiento del causante, tuvieran su residencia dentro de la Comunidad Autónoma.

En el año 2010, un particular decidió plantear un recurso por la vía contencioso-administrativa ante el Tribunal Superior de Justicia de Valencia por la aplicación de la bonificación a sus hermanas, que residían en la Comunidad Autónoma, pero no a él. En primera instancia, el recurso fue desestimado, de tal forma que se planteó un nuevo recurso ante el Tribunal Supremo. El Tribunal decidió plantear una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, solicitando previo informe del Ministerio Fiscal y dando traslado a las partes, considerando que se vulneraban el artículo 14<sup>2</sup>, el artículo 31.1<sup>3</sup> y el artículo 139.1<sup>4</sup>, todos ellos de la Constitución Española de 1978.

### 3. *Fundamentación*

El Tribunal Constitucional va a considerar que el principio de igualdad recogido en el artículo 14 de la Carta Magna supone que se lleve a cabo

---

<sup>1</sup> Cabe aclarar que el tenor de este precepto es fruto de la Ley 10/2006, de 26 de diciembre.

<sup>2</sup> “Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”.

<sup>3</sup> “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

<sup>4</sup> “Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado”.

un tratamiento igualitario a quienes se encuentren en la misma situación jurídica<sup>5</sup>.

En lo que respecta a la manifestación de este principio en relación con la Ley Tributaria, que se contiene en el artículo 31.1 de la Constitución Española, se considera que la igualdad va a suponer una imposibilidad de establecer privilegios discriminatorios en el ámbito tributario, o dicho de otra forma, de conceder

“beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional que puedan constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado”<sup>6</sup>.

A su vez, el Máximo Intérprete de la Constitución ha establecido que no hay inconveniente en que la residencia se emplee como un criterio diferenciador para los contribuyentes, con el requisito de que

“la diferencia de trato responda a un fin constitucionalmente legítimo y, por tanto, no se convierta la residencia, por sí sola, en la razón del trato diferente”<sup>7</sup>.

Por lo dicho y tal y como se ha establecido en la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril, para que la residencia pueda constituir un elemento discriminatorio será necesario un triple requerimiento:

- Que esté asociado a un fin constitucionalmente legítimo.
- Que el grupo al que se va a aplicar el trato sea homogéneo.
- Que la diferenciación sea proporcional y adecuada.

Todo ello va a implicar la prohibición de aquella desigualdad que atendiendo a la finalidad que persiga la norma, no posea una justificación caracterizada por la objetividad y razonabilidad, así como aquella que represente una desproporcionalidad en relación con la mencionada justificación.

En el presente caso, el grupo al que se le aplica la norma es homogéneo, ya que se tratan de herederos del mismo grado, del mismo causante y de la misma herencia. Una vez que el Tribunal hace una constatación de la situación del trato desigual, se centra en hacer una verificación acerca de la existencia de una finalidad que reúna las características ya mencionadas de objetividad y razonabilidad, de tal manera que esa situación de trato desigual se encuentre legitimada.

---

<sup>5</sup> Fundamento Jurídico 4.

<sup>6</sup> Fundamento Jurídico 4.

<sup>7</sup> Fundamento Jurídico 5.

En el caso no hay una claridad del fin perseguido, esta no identificación provocaría la inaceptabilidad de la discriminación. Lo que sí puede verse unas justificaciones que aparecen en las distintas normas. Estas justificaciones son: por un lado la de ser una medida de la llamada política social, justificación que aparecía en la exposición de motivos de la Ley 13/1997, y por otro lado como una medida de apoyo a la familia directa y como una forma de neutralización fiscal en ella, justificación que aparece en la exposición de motivos de la Ley 10/2006.

Sin embargo estas dos justificaciones parecen insuficientes para justificar el trato diferente en razón del territorio donde se resida, y es que «el territorio ha dejado de ser un elemento de diferenciación de situaciones objetivamente comparables, para convertirse en un elemento de discriminación, pues con la diferencia se ha pretendido exclusivamente “favorecer a sus residentes”, tratándose así a una misma categoría de contribuyentes de forma diferente por el solo hecho de su distinta residencia»<sup>8</sup>.

Sumado a ello nos encontramos que no se va a tratar de aplicar diferentes normativas autonómicas, en las cuales cada ente autonómico podría plasmar sus propias peculiaridades, sino que se trata de aplicar una misma norma a personas que se encuentran en la misma situación salvo por la circunstancia diferenciadora de la residencia, perjudicando gravemente al no residente en comparación con el residente.

#### *4. Decisión del Tribunal*

El Tribunal Constitucional va a considerar que la norma autonómica va a vulnerar el principio de igualdad, siendo el precepto incompatible con el artículo 31.1 de la Norma Superior del Ordenamiento Jurídico. De esta forma el Alto Tribunal estima la cuestión de inconstitucionalidad, sin que ninguno de los magistrados estableciese ningún voto particular al respecto. Ahora bien, siguiendo coherentemente con la doctrina que ha establecido en diversas sentencias como la 45/1989, de 20 de febrero, 180/2000 de 29 de junio, 54/2002, de 27 de febrero, 365/2006, de 21 de diciembre, 161/2012, de 20 de septiembre, el Tribunal considera que, en garantía de la seguridad jurídica, no se van a ver afectados aquellos asuntos que han concluido en sentencia firme. Ello no hace sino corresponderse con lo establecido en la propia Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, que en su artículo 40.1 hace referencia a lo dicho.

---

<sup>8</sup> Fundamento Jurídico 5.

Por lo tanto la sentencia supone que la decisión tomada por el Tribunal va a tener efectos *pro futuro*.

### 5. Conclusión

A modo de recapitulación, simplemente hay que señalar que la doctrina seguida por el Tribunal se basa en tres presupuestos. En primer lugar se necesita hacer una comprobación de que las situaciones en las cuales se pretende señalar que se vulnera el principio de igualdad son situaciones iguales. En segundo lugar hay que determinar la existencia de los objetivos de razonabilidad y objetividad para legitimar la medida o el trato desigual. Finalmente que las consecuencias jurídicas de la disparidad que tenga lugar sean razonables, existiendo una relación de proporcionalidad entre los medios que se emplean y la finalidad que se persiga.

El Tribunal Constitucional Español en esta sentencia que acaba de examinarse sigue no sólo su propia jurisprudencia de años anteriores, sino también la línea marcada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el cual en su sentencia de 3 de septiembre de 2014 (Asunto C-127/12), establece que la regulación española vulneraba la libre circulación de capitales, de tal forma que la diferente normativa existente en España presentaba un carácter discriminatorio en aquel supuesto en el cual el sujeto pasivo del impuesto era un no residente en territorio del Estado español, ya que en este caso se aplicaba la normativa estatal no pudiendo aplicarse los beneficios que estableciera la normativa de la Comunidad Autónoma que se tratase.