

“LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DE SUCESIONES Y DONACIONES Y SU CONTRARIEDAD CON EL DERECHO Y LA JURISPRUDENCIA DE LA UNIÓN EUROPEA”

D. Salvador Moreno Soldado

Técnico Superior Jurídico en la Dirección Provincial de Albacete de la Consejería de Agricultura, Medioambiente y Desarrollo Rural de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha

RESUMEN

El TJUE declaró contrario al derecho y a la jurisprudencia de la Unión Europea el Impuesto de Sucesiones y Donaciones español por vulnerar el principio de libre circulación de capitales. No obstante, a pesar de que el Tribunal Constitucional rectificó en su STC 145/2012 su doctrina respecto de los efectos *ex tunc* de las Sentencias del TJUE señalando el principio de primacía europea y el efecto directo de la normativa europea, y conectándolo directamente con el principio de igualdad, el legislador español y autonómico así como sus respectivas Administraciones y Tribunales Económicos-Administrativos continúan aplicando y resolviendo indebidamente la jurisprudencia y la normativa europea. Las reformas legislativas llevadas a cabo no han servido tampoco para adecuar la



normativa vigente al derecho de la Unión Europea. Por otro lado, el legislador español no ha introducido un supuesto concreto de nulidad de pleno derecho respecto de las normas y actos de aplicación que son contrarios al derecho y a la jurisprudencia de la Unión Europea. Además, no existe un cauce específico que trate sobre el reembolso del impuesto indebidamente aplicado por resultar contrario al derecho de la Unión.

PALABRAS CLAVE: Impuesto de Sucesiones y Donaciones; Unión Europea; Espacio Económico Europeo; la STC 45/2012; la STJUE de 03/09/2014 en el asunto C-127/12 y el principio de libre circulación de capitales; el principio de primacía del derecho de la Unión Europea; efectos *ex tunc* y efecto directo de las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea; reducción en la base imponible; el principio de igualdad; la nulidad no regulada de las normas declaradas contrarias al derecho de la Unión Europea; Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo y las indebidas limitaciones en la interpretación de la normativa y jurisprudencia europea; la obligación de los poderes públicos de aplicar las Sentencias del TJUE; las indebidas limitaciones *ratione temporis*; discriminación entre residentes y no residentes; devolución de ingresos indebidos; reembolso de oficio; autoliquidaciones nulas; Ley General Tributaria; la ausencia de causa específica de nulidad por actos, disposiciones normativas y sentencias declaradas contrarias a la jurisprudencia y el derecho de la Unión Europea.

KEY WORDS: Inheritance and Donations Tax; European Union; European Economic Area; STC 45/2012; the STJUE of 03/09/2014 in case C 127/12

and the principle of free movement of capital; the principle of primacy of European Union law; effects *ex tunc* and direct effect of the Judgments of the Court of Justice of the European Union; reduction in the tax base; the principle of equality; the unregulated nullity of the rules declared contrary to European Union law; Resolutions of the Economic-Administrative Tribunal and the undue limitations in the interpretation of European legislation and jurisprudence; the obligation of the public authorities to apply the CJEU's judgments; the undue limitations *ratione temporis*; discrimination between residents and non-residents; return of undue income; reimbursement *ex officio*; null self-assessments; General Tax Law; the absence of specific grounds for nullity due to acts, normative provisions and sentences declared contrary to the jurisprudence and European Union law.

SUMARIO:

I. La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (asunto C 127/12) por la que se declara contrario al derecho de la Unión Europea el régimen fiscal establecido en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones español. Contenido e inaplicación de la misma por parte de las Comunidades Autónomas.

II. El Impuesto de Sucesiones y Donaciones y su desarrollo normativo en Castilla-La Mancha.

III. La doctrina del Tribunal Constitucional español: la STC 145/2012 y otras Sentencias del TC.

IV. Los efectos de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones del impuesto de sucesiones y donaciones español.



- V. La equivocada doctrina del Tribunal Económico-Administrativo.
- VI. La reforma legislativa continúa incumpliendo la STJUE de 03/09/2014.
- VII. El reembolso del impuesto: la devolución de ingresos indebidos.

I.- La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) por la que se declara contrario al derecho de la Unión Europea el régimen fiscal establecido en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones español. Contenido e inaplicación de la misma por parte de las Comunidades Autónomas.

En fecha 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dicta Sentencia por la que se declara contrario al derecho de la Unión Europea el régimen fiscal establecido en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones español. En concreto lo considera incompatible al principio de libre circulación de capitales, por infringir los arts. 65.3 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) considera que las herencias y los legados, así como las donaciones, constituyen movimientos de capitales de carácter personal (Considerando 57 de la STJUE de 03/09/2014). A continuación exponemos extractados los considerandos más relevantes de la misma.



Entre los principales argumentos utilizados por el TJUE han de atenderse a los **considerandos 58, 59 y 60 de la STJUE de 03/09/2014**, los cuales refieren:

*“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 sentencia Mattner, EU:C:2010:216, apartado 28**, y, en materia de sucesión, y **la sentencia Welte, 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 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”.*

Y en su **Considerando 69** refiere que la legislación española restringe la libre circulación de capitales y la señala como prohibida.

En el **Considerando 70** refiere que: “*En lo que atañe a una **posible justificación basada en el artículo 65 TFUE**, 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 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»”.*

Y en el Considerando 72 “*En efecto, la referida excepción está limitada, a su vez, por el artículo 65 TFUE, 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». 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, EU:C:2008:490, apartado 52).

Y en el Considerando 73: *"Por consiguiente, se debe distinguir entre el trato desigual que permite el artículo 65 TFUE 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, EU:C:2008:490, apartado 53).*

Por tanto, el TJUE estima que: **"79.** *En consecuencia, debe apreciarse que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 63 TFUE, 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

80 ***La constatación con fundamento en el artículo 63 TFUE 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 (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”.

El art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) prohíbe expresamente las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países. En los considerandos 66 y 67, la sentencia refiere que ***“...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, 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, C-132/10, EU:C:2011:586, apartado 22, y la jurisprudencia citada)”.

Y en su **considerando 77** se expuso que: *“...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, EU:C:1995:31, apartado 37).*

La Comisión Europea argumentaba que **el trato discriminatorio de los no residentes radica en la existencia de beneficios fiscales a los que los no residentes no pueden acceder**, mientras que el Gobierno del Reino de España se defendió alegando que el trato diferente resultaba del reparto de competencias, y que la diferenciación en la tributación estaba justificada debido a que los no residentes solamente tributan con una parte de la herencia o donación, mientras que los contribuyentes residentes tributan con toda la herencia o donación, lo que limita la progresividad del impuesto. Además, el Gobierno alegó que el trato diferente estaba justificado; cosa que rechazó el TJUE.

Sin embargo, el TJUE ha considerado que el criterio de conexión de la ley estatal (y no las leyes autonómicas que lo desarrollan y conceden los beneficios fiscales) **es discriminatorio**; y, por lo tanto, no es necesario siquiera que todas las CCAA realmente concedan beneficios fiscales (apartados 63, 67), aunque Castilla-La Mancha, al igual que todas las demás CCAA, lo hayan hecho. Por ello, **el Tribunal Europeo estima, finalmente, que el trato diferente**



no está justificado, porque tanto residentes y no residentes son sujetos pasivos relativos a los bienes inmuebles situados en España y, objetivamente, no existe ninguna diferencia entre la situación de un residente y la de un no residente (véanse apartados 77, 78).

Por ello, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) decide en la referida Sentencia de 03/09/2014: "**1) Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste**".

De la propia Sentencia de 03/09/2014 se extrae que el **Tribunal de Justicia de la Unión Europea** declaró (Sentencia Mattner) en su sentencia de 22 de abril de 2010, que se produce una **infracción de la libertad de circulación de capitales cuando, en caso de donación de bienes inmuebles, se aplica una reducción inferior sobre la base imponible por residir donante y donatario en un Estado distinto de aquel donde se halla el inmueble donado, y se aplica una mayor reducción a los residentes en el Estado impositor** (apartados 56, 57).

Así, remitiéndose a las sentencias Welte y Mattner, el TJUE, en su sentencia de 3 de septiembre de 2014, insiste otra vez en que **toda normativa de un Estado**



miembro que hace depender una reducción de la base imponible del impuesto del lugar de residencia del causante y del causahabiente, del lugar del donante y del donatario o de la ubicación de un bien inmueble constituye una restricción a la libre circulación de capitales (apartado 58). En sentencia, de 17 de octubre de 2013, **asunto Welte** (C-181/12), el TJUE concluyó que una normativa relativa al impuesto de sucesiones que determina una menor reducción de la base imponible del impuesto por ser **el causante y el causahabiente residentes de un tercer Estado** (la Confederación Suiza, en este asunto en cuestión) respecto a la reducción aplicada a los residentes en el Estado impositor (Alemania), **vulnera la libertad de circulación de capitales** (apartados 68, 69).

Después de la publicación de la **sentencia Mattner el 22 de abril de 2010**, el Gobierno de Alemania anunció cambios legales que finalmente entraron en vigor, y que la CE estimó como insuficientes. Así, la CE interpuso un recurso por incumplimiento contra Alemania (C-211/13) que también resultó siendo declarada incumplidas sus obligaciones, **derivadas de los arts. 63 del TFUE y 40 del EEE con motivo de que la base imponible para el impuesto sobre sucesiones y donaciones generalmente es más baja en caso de un no residente frente a un residente (apartado 51)**. Dado que las deducciones personales se conceden en Alemania por cantidades de dinero fijas y no de forma proporcional a la base imponible (p. ej. mediante porcentajes), el TJUE entendió que la situación de una persona sometida a la obligación real es comparable con una persona sometida a la obligación personal (apartados 52, 53). Además, el TJUE rechazó los argumentos de justificación del trato diferente alegados por Alemania,



basados en que el trato diferente era necesario para mantener la coherencia del sistema tributario en Alemania y para conseguir la eficacia del control tributario.

Por tanto, de acuerdo con **la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 3 de septiembre de 2014, por la que se declara contrario al derecho de la Unión Europea, el régimen fiscal establecido en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones español, lo considera incompatible con el principio de libre circulación de capitales**, infringiendo los arts. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, al permitir diferencias en el trato fiscal otorgado a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por ser estos residentes o no residentes en España o estar situados los bienes inmuebles en territorio español o fuera de este. Es decir, que **la concesión de beneficios fiscales en el impuesto sobre sucesiones y donaciones en base a la residencia de los contribuyentes, del causante o del donante, o la situación de los bienes, vulnera la libre circulación de capitales.**

Como decíamos, el fallo declara opuesto al principio de libre circulación de capitales ***"las 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 disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste"***.

Por tanto, **el alcance de la Sentencia de 03/09/2014 del TJUE no se limita sólo a los no residentes, sino que también afecta a los residentes**, debido a la existencia de diversos e injustificados regímenes jurídicos existentes; como en el caso de Castilla-La Mancha. Los residentes, en cuanto que igualmente son ciudadanos de la Unión Europea se han visto sujetos a un impuesto declarado contrario al derecho de la Unión Europea, **con independencia de haber obtenido bonificaciones**, puesto que se trata de una normativa contraria al derecho europeo y que debía haberse inaplicado en virtud del principio de primacía del derecho europeo. En este sentido, a efectos internos, se derivan la nulidad total y absoluta de los actos de aplicación-liquidación del Impuesto, y teniendo esos efectos carácter *ex tunc*; es decir, desde el mismo momento de nacimiento de la Ley contraria al derecho europeo, y no desde el momento en que se dictan las Sentencias; dejando sin efecto a la disposición desplazada aun cuando no haya sido destituida o derogada por el ordenamiento interno. La normativa autonómica de Castilla-La Mancha, con base en la normativa estatal, introdujo diferencias de trato, por su condición de residente en esta Comunidad Autónoma. Pero con ello se han originado divergencias en la aplicación del derecho europeo con el resultado de que dicha aplicación resulta y ha sido declarada contraria al principio europeo de libre circulación de capitales. Por tanto, los órganos jurisdiccionales y las administraciones públicas deben inaplicar ese precepto como consecuencia del principio de primacía y del efecto directo del derecho comunitario y proceder a la devolución de las cantidades ingresadas aunque sea a posteriori.



Así, nos encontramos con que **la fuerza ejecutiva de dicha Sentencia europea** implica que todos los que hubieran resultado sujetos a una **liquidación cualquiera** basada en ese régimen, con independencia de si fue con beneficio o sin él, lo habrían sido a una **norma contraria al derecho de la Unión Europea que debe considerarse inexistente** por las razones expuestas. **Es decir, que de la Sentencia europea señalada se derivaría una nulidad absoluta plena de los actos de aplicación (liquidaciones)** por cuanto que desde el mismo momento de aprobación de la norma se derivan **efectos *ex tunc* por ser contraria al Derecho de la Unión Europea**; y con efectos *erga omnes*; es decir, respecto de todos o frente a todos.

Además, dicha nulidad tiene una **eficacia retroactiva absoluta, siendo sus efectos mucho más enérgicos que las propias sentencias del Tribunal Constitucional cuando no se refieren a asuntos que no derivan del derecho europeo**, pues no cabe dar lugar a una interpretación restrictiva del alcance de las sentencias del TJUE por incumplimiento, dada la **primacía y efecto directo de Derecho Comunitario**.

Por tanto, **del principio de primacía se deriva que el Estado miembro no puede aplicar una norma contraria al derecho de la Unión Europea en ningún sentido**, ni con aplicación de reducciones o beneficios ni cobrando la totalidad de la cuota o un porcentaje distinto. Así, el derecho nacional ni se anula ni se deroga pero sus efectos son considerar la norma como inexistente. El principio de primacía es de obligado cumplimiento tanto para los Gobiernos como para la Administración de Justicia y va más allá del nivel y del rango o la naturaleza de la norma. En este sentido, **la Sentencia del TJCE, Simmenthal de 9 de**

marzo de 1978 (asunto 106/77) marca el precedente a partir del cual se construyen los efectos del **principio de primacía**, ya que cuando una norma interna de fecha anterior a una norma de la UE resulta incompatible, la primera resulta absolutamente inaplicable, entendiéndose tácitamente derogada (*lex posterior derogat lex anterior*); **la norma interna resultará inaplicable debido a dicha contradicción, dado que el derecho de la UE impide la existencia de normas legales internas que lo contradigan**; y el órgano jurisdiccional o la Administración no deben esperar a la derogación expresa de la norma interna, de fecha anterior o posterior a la norma de la UE.

A mayor abundamiento, también hay que tener en cuenta la **SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) de 21 de diciembre de 2016** («Procedimiento prejudicial — Directiva 93/13/CEE — Contratos celebrados con los consumidores — Préstamos hipotecarios — Cláusulas abusivas — Artículo 4, apartado 2 — Artículo 6, apartado 1 — Declaración de nulidad — Limitación por el juez nacional de los efectos en el tiempo de la declaración de nulidad de una cláusula abusiva») está disponible en la siguiente dirección web:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=9ea7d0f130d6fc8f2f36a3174b89ac10eb3c199c5e7b.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4PahaOe0?text=&docid=186483&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=530545>

En dicha Sentencia se dice lo que sigue: “70 No obstante, **es preciso distinguir la aplicación de una regla procesal — como es un plazo razonable de prescripción — de la limitación en el tiempo**



de los efectos de la interpretación de una norma del Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de abril de 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, apartado 30 y jurisprudencia citada). A este respecto, procede recordar que, habida cuenta de la exigencia fundamental de una aplicación uniforme y general del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia es el único que puede decidir acerca de las limitaciones en el tiempo que hayan de aplicarse a la interpretación que él mismo haya hecho de una norma del Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de febrero de 1988, Barra y otros, 309/85, EU:C:1988:42, apartado 13)”.

Así, el TJUE, en contra de la STS de 13/05/2013 que establecía un límite temporal para reclamar las cláusulas suelo de las hipotecas referido a la fecha de su propia sentencia, ha declarado que los efectos de sus sentencias sólo son interpretables por el propio el TJUE, sin que pueda un Tribunal de un Estado miembro proceder a realizar consideraciones jurídicas que le están vedadas por ser exclusivas del propio TJUE para terminar inaplicando o dejando sin efectos sus sentencias. Por ello, la Administración debe ser consecuente y aplicar el **principio de primacía del Derecho de la Unión**, sin entrar en más consideraciones respecto de los supuestos jurídicos que fueron aplicados y que fueron declarados contrarios al artículo 65 del TFUE señalado procediendo a devolver las cantidades indebidamente liquidadas.

Tanto del propio texto del art. 63 del TFUE, como de la **Sentencia del TJUE de 17 de octubre de 2013 en el asunto Welte (C-181/12)**, se puede desprender

que no solamente los residentes en la UE o en el EEE pueden reclamar la **libre circulación de capitales**, sino que **este derecho se extiende a las personas residentes más allá del ámbito territorial del EEE**.

Tanto el legislador nacional como los legisladores autonómicos deben respetar el principio de igualdad (art. 14 CE) y de justicia tributaria (art. 31.1 CE), como el principio de libertad de circulación de capitales (art. 63 TFUE). La Ley 26/2014, que pretende adaptar la legislación española a la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, no consigue esta adaptación completamente, ya que, de forma contraria al texto del art. 63 TFUE y de la jurisprudencia del TJUE en el **asunto Mattner**, se limita a conceder las bonificaciones tributarias de las CCAA únicamente a los residentes en el territorio del EEE y a conceder estas bonificaciones relativas a inmuebles situados en el territorio del EEE.

II.- El Impuesto de Sucesiones y Donaciones y su desarrollo normativo en Castilla-La Mancha.

El estudio de la cuestión respecto del desarrollo del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en Castilla-La Mancha se relaciona **con el artículo 9.2 de la Ley 17/2005** de Castilla-La Mancha en la redacción dada por la Ley 14/2007; pero también se reguló posteriormente en similares términos en el **artículo 9.a) de la Ley 9/2008**, de 4 de diciembre, de Castilla-La Mancha, de medidas en materia de tributos cedidos.

No obstante, si bien fue **declarado contrario al Derecho y la jurisprudencia de la Unión Europea el Impuesto de Sucesiones y Donaciones español**;



es decir la **Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la normativa autonómica señalada desarrolla aquella**. Si se quiere, incluso, podría señalarse que sería el artículo 20.6.c de la misma en cuanto que establece una bonificación injustificada del 95% que sigue siendo contraria. El correlato legislativo que desarrolló ese precepto en Castilla-La Mancha, que también debes ser considerado contrario al derecho y a la jurisprudencia de la Unión Europea, sería como decíamos el **artículo 9.2 de la Ley 17/2005 de Castilla-La Mancha** en la redacción dada por la Ley 14/2007.

El artículo 9.2 de la Ley 17/2005 de Castilla-La Mancha en la redacción dada por la Ley 14/2007 entonces vigente, señalaba lo que sigue:

*"2. En el caso de **transmisiones lucrativas inter vivos**, la aplicación de las deducciones queda sujeta al cumplimiento de los siguientes **requisitos**:*

- a. El sujeto pasivo deberá tener su **residencia habitual en Castilla-La Mancha y la donación deberá formalizarse en escritura pública**, en la que expresamente deberá constar el origen y situación de los bienes y derechos donados, así como su correcta y completa identificación fiscal cuando se trate de bienes o derechos no consistentes en dinero o signo que lo represente.*
- b. En **donaciones de bienes o derechos** no consistentes en dinero o signo que lo represente, **los bienes y derechos donados no podrán ser objeto de transmisión y deberán mantenerse en el patrimonio del donatario durante los cinco años siguientes a la fecha de devengo del impuesto**. En el caso de adquisiciones de derechos sobre una empresa individual, un negocio profesional o*



*participaciones en entidades, a los que fuese de aplicación la exención establecida en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se entenderá cumplido este requisito cuando durante el mencionado **plazo de cinco años se cumplan las condiciones señaladas en el artículo 20.6.c de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.***

- c. *Los sujetos pasivos beneficiarios de esta deducción deberán presentar con carácter obligatorio la autoliquidación del Impuesto en el plazo establecido en el artículo 16 de esta Ley. Cuando se incumpla el requisito de permanencia establecido en la letra b, los sujetos pasivos quedan obligados a pagar el impuesto dejado de ingresar y los correspondientes intereses de demora y a presentar las autoliquidaciones complementarias procedentes en el plazo de un mes desde la fecha en la que se produzca el incumplimiento.*

El artículo 20.6.c de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones refiere:

*“6. En los casos de transmisión de participaciones “ínter vivos”, en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una **reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100***



del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

b) Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión. A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

c) En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones "mortis causa" a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

Así, respecto de las **Donaciones de otros bienes y derechos existen dos regímenes jurídicos distintos:**

- **Situados en España:** los residentes tributan por la hacienda y normativa de la CA correspondiente a su residencia; los no residentes comunitarios quedan sujetos a la competencia estatal, pero se aplica la normativa de la Comunidad Autónoma del lugar de situación del bien el mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores al devengo; y los no residentes extracomunitarios resultan sometidos a la hacienda y normativa estatal.
- **Situados en el extranjero:** los no residentes comunitarios y extracomunitarios quedan no sujetos al Impuesto (sujeción por obligación real) mientras que los residentes quedan gravados por la hacienda y normativa de la Comunidad Autónoma de su residencia (sujeción por obligación personal).

Aunque formalmente la ley no hubiera sido derogada, los efectos que se desprenden de la Sentencia de 03/09/2014 son, especialmente, la ausencia de ley (principio de legalidad tributaria) y/o la contrariedad de ésta respecto del derecho de la Unión. Así pues, la aplicación del artículo 9.2 de la Ley 17/2005 en la redacción dada por la Ley 14/2007 entonces vigente, que introdujo una divergencia, hoy considerada contraria al Derecho de la Unión Europea, que permitía obtener unas bonificaciones del 95% de la base liquidable del impuesto de donaciones por razón de residencia en la Comunidad de Castilla-La Mancha, no debieran haber sido liquidada de ninguna forma y en ningún supuesto



de haberse respetado la Sentencia de 03/09/2014 del TJUE, puesto que la mera existencia y aplicación de un régimen jurídico tributario distinto y divergente respecto de residentes y no residentes en una Comunidad Autónoma o en un territorio concreto del Espacio Económico Europeo o del propio territorio de la Unión Europea, conlleva que **la aplicación del impuesto con base en la normativa autonómica prevista en el artículo 9.2 de la Ley 17/2005 modificada por Ley 14/2007, sea contraria al derecho de la Unión Europea**, atendiendo a que se hacen diferencias en el trato fiscal que no son conformes con el principio de libre circulación de capitales. **La sentencia europea no entra a valorar ni emite juicio ninguno sobre la legislación de las CCAA, ya que tan sólo se limita a constatar que la normativa estatal, desarrollada después por la legislación autonómica, conlleva un mayor coste fiscal para los no residentes que la sujeción a cualquier normativa autonómica y que dicha desigualdad tributaria constituye un obstáculo para la libre circulación de capitales. Es decir, que ni siquiera establece un sentido que considere cuando y en qué supuestos resulta contraria y cuando no lo es. La norma es contraria per se y, por tanto, debía haberse inaplicado.** El Tribunal de Justicia señala que la mera 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 considerar que existe una restricción de la libre circulación de capitales, al margen de que todas las comunidades autónomas hayan hecho o no uso de esa posibilidad. Nótese que es la desigualdad en el trato la que origina restricciones a la libre circulación de capitales en el marco de la ciudadanía y circulación de personas y capitales a nivel europeo. Y decimos e

insistimos en esto porque no es la ausencia de perjuicio o la presencia de una bonificación la que origina el derecho a la solicitud de devolución de ingresos indebidos. La **legitimación de los sujetos** que hayan tenido una liquidación no parte exclusivamente de un derecho a no haberse visto perjudicado, o a la concurrencia de un injustificado trato desigual o discriminatorio negativo o desproporcionado, teniendo en cuenta la doctrina constitucional, sino que se relaciona directamente con el **principio de legalidad (*nullum tributum sine lege*) tributaria español teniendo en cuenta la primacía del derecho europeo**, que ha terminado por suponer que la Sentencia declare la norma española haya sido declarada contraria al principio de libre circulación de capitales como consecuencia de un trato desigual injustificado basado en la residencia; al margen de que su nulidad, derogación o no vigencia no haya sido declarada formalmente. Por tanto, y como consecuencia de ello, la STJUE de 03/09/2014 deja "*sin efecto a la norma desplazada, aun cuando no haya sido expulsada del ordenamiento interno*", por cuanto que la Sentencia tiene carácter vinculante tanto para la Administración pública como para los tribunales de justicia. De manera que la Administración debe considerar por inexistente la norma en la que basa la liquidación del impuesto tanto antes como después de la liquidación o regularización posterior en su caso.

En el mismo sentido que la anterior, **la STC 232/2015 vuelve a insistir en los argumentos expuestos en su STC 145/2012**, en relación con la no aplicación de la jurisprudencia comunitaria por parte del TSJ de Madrid, en la que refleja que "*Frente a todo ello, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (i) ni cita ni valora la jurisprudencia del Tribunal de*



*Justicia de la Unión Europea mencionada, (ii) ni, lo que es verdaderamente relevante, cita o valora el Auto asunto Lorenzo Martínez de 9 de febrero de 2012, sino que se limita a remitirse a un pronunciamiento anterior de la Sección Tercera de la misma Sala (de 16 de enero de 2010) y a motivar así, por referencia o remisión, que no consideraba discriminatoria la denegación de los sexenios acordada por la Administración por la singularidad de los funcionarios interinos respecto a los de carrera, cuando esa circunstancia había sido ya precisamente excluida por el Tribunal de Justicia como una «razón objetiva» válida para el trato diferente permitido bajo ciertas condiciones por la cláusula 4.1 de la Directiva 1999/70/CE. Pues bien, **con tal decisión (y motivación), la Sala dejó de razonar sobre un alegato sustancial de la parte apelada, como era la existencia de ese precedente dictado en un caso idéntico al que era objeto de resolución y proveniente además del Tribunal de Justicia de la Unión Europea encargado de resolver de manera vinculante las dudas sobre la interpretación de la Directiva invocada por la parte; y al no hacerlo, resolvió además el recurso de apelación con una «selección irrazonable y arbitraria de una norma aplicada al proceso» (STC 145/2012, FJ 6), en la medida en que prescindió por su propia, autónoma y exclusiva decisión, de la interpretación de la cláusula 4.1 de la Directiva 1999/70/CE impuesta y señalada por el órgano competente para hacerlo con carácter vinculante (STC 145/2012, FJ 5) vulnerando con ello el principio de primacía del Derecho de la Unión Europea.** Según hemos recordado más arriba, este principio de primacía del Derecho de la Unión obligaba a aplicar la cláusula 4.1 de la Directiva 1999/70/CE invocada por el recurrente tal y como había sido interpretada por el Tribunal de Justicia de la Unión*



*Europea para asuntos semejantes (Sentencias asunto del Cerro Alonso de 13 de septiembre de 2007 y asuntos Gavieiro Gavieiro e Iglesias Torres de 22 de diciembre de 2010, antes citadas) y, sobre todo, **para un caso idéntico al que la Sala de Madrid debía resolver**, como era el asunto Lorenzo Martínez, igualmente mencionado (Auto de 9 de febrero de 2012), con **preferencia sobre el Derecho interno incompatible. Una aplicación directa que no precisaba además de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ya que se trataba de un acto «aclarado» por el propio Tribunal al resolver con anterioridad una cuestión prejudicial «materialmente idéntica» planteada en un «asunto análogo»** (Sentencia asunto Cilfit de 6 de octubre de 1982, apartado 13). Por consiguiente, en ese contexto, la inaplicación de la citada Directiva por la resolución judicial objeto de amparo, sin motivar la oportunidad o conveniencia de plantear una nueva cuestión prejudicial, como igualmente autoriza a hacer la misma Sentencia asunto Cilfit, apartado 15, (i) **infringió el citado principio de primacía; (ii) incurrió, por ello, en una «selección irrazonable y arbitraria de una norma aplicada al proceso»; (iii) y, consiguientemente, vulneró, de este modo, el derecho a la tutela judicial efectiva del recurrente** (art. 24.1 CE) en los términos ya señalados por la jurisprudencia de este Tribunal (SSTC 145/2012, de 2 de julio, y 290/2006, de 9 de octubre)».*

Y la **Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015**, de 18 de marzo, que ha puesto de relieve las limitaciones de los legisladores autonómicos en el ejercicio de sus competencias legislativas en esta materia, por cuanto que, **además, el TC consideró que se vulneraba también el principio de**



igualdad. A este respecto, el Tribunal Supremo promovió una cuestión de inconstitucionalidad ante el TC en base a una disposición de la ley valenciana; en concreto, se trataba del **art. 12 bis a) de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, que limitaba la obtención de la bonificación del 99% de la cuota en el impuesto sobre sucesiones a que el causahabiente tuviera su residencia en esta Comunidad.** Los hechos que motivaron la cuestión de inconstitucionalidad ante el TC resumidamente eran los siguientes. Un causante con residencia habitual en la Comunidad Valenciana dejó a su esposa y a sus tres hijos por partes iguales un patrimonio equivalente a 841.999,40 euros para cada uno. Mientras que los herederos con residencia en la Comunidad Valenciana se pudieron beneficiar de las bonificaciones del 99% y tuvieron que pagar 1.985,96 euros y 2.184,55 euros en concepto de impuesto sobre sucesiones, respectivamente, el impuesto del heredero con residencia fuera de esta Comunidad ascendió a 202.210,86 euros. Continúa la STC 60/2015 expresando: *"En suma, al carecer de cualquier justificación legitimadora el recurso a la residencia como elemento de diferenciación, **no sólo se vulnera el principio de igualdad** (art. 14 CE), sino que, como con acierto señala el Fiscal General del Estado, se ha utilizado un criterio de reparto de las cargas públicas carente de una justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo (art. 31.1 CE). **No desdice la anterior conclusión**, como pretenden la Generalitat y las Cortes Valencianas, **la circunstancia de que otras Comunidades Autónomas hayan establecido otros beneficios fiscales en el impuesto sobre sucesiones, que se condicionen al hecho de la residencia en su territorio, porque ni esas otras medidas constituyen el objeto del presente proceso constitucional, ni el hecho***



de que se anuden a la residencia es razón suficiente para dotarlas de legitimidad desde un punto de vista constitucional, pues no sólo la medida deberá responder a un fin constitucionalmente legítimo, sino que la eventual diferencia de trato que introduzcan deberá contar, como se ha señalado, con una razón suficiente que justifique el trato dispar.

*6. En suma, el desarrollo argumental hasta aquí seguido conduce directamente a la estimación de la cuestión de inconstitucionalidad y a **declarar la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de los términos “que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana”** contenidos en el art. 12 bis a) de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos, en la redacción dada por el art. 16 de la Ley de la Comunidad Valenciana 10/2006, de 26 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat, en la medida en que vienen aquellos a excluir la bonificación en la cuota tributaria que prevé para las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes a los grupos I y II del artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones, que no tengan su residencia habitual en la Comunidad Valenciana a la fecha del devengo del impuesto.*

Por tanto, la normativa interna vulneradora del derecho originario de la UE, como sería la regulación discriminatoria del **Impuesto de Sucesiones y Donaciones español por razones de residencia**, es nula de pleno derecho también, además, por razones de ser contrarias al principio de igualdad.



En este sentido, la STC 60/2015 sigue la línea de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 en el asunto de la CE contra España con base en argumentos basados en la residencia, a los que añade los de vulneración del principio de igualdad.

El TC apunta directamente a las administraciones públicas y les recuerda que ellas también tienen una obligación de inaplicar normas nacionales contrarias al Derecho de la Unión. En el FJ 5º de la STC 145/2012, el TC recuerda la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en el asunto Costanzo, y le da así relevancia constitucional, algo que lógicamente tiene un gran impacto desde el punto de vista de la aplicación administrativa del Derecho de la Unión.

III.- La doctrina del Tribunal Constitucional español: la STC 145/2012 y otras Sentencias del TC.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 145/2012, de 2 de julio) acogiendo estas tesis y matizando su doctrina cuando se trata concretamente de normativa contraria al derecho europeo, es crucial, pues, por varias razones. En primer lugar, porque confirma la obligación que tienen todos los poderes públicos (incluidos Tribunales y Administraciones Públicas) de dar plenos efectos a las decisiones del Tribunal de Justicia, incluso cuando las consecuencias de la interpretación del Tribunal tienen efectos *ex tunc*. Pero la STC 145/2012, además, le otorga rango constitucional y la convierte en materia susceptible de amparo. Además, la sentencia da un paso más y reconoce la relevancia constitucional de



la aplicación del Derecho de la Unión, pero más allá del supuesto clásico del planteamiento de cuestiones prejudiciales. Hasta la fecha, el artículo 24 de la Constitución había servido para proteger aquellos supuestos en los que un órgano jurisdiccional de última instancia no planteaba una cuestión prejudicial incumpliendo lo dispuesto en el artículo 267.3 TFUE. Y, por último, **la STC 145/2012 va más lejos y se centra en aquellos casos en los que un órgano jurisdiccional desatiende su obligación de inaplicar una norma nacional previamente declarada contraria al Derecho de la Unión por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.**

En este sentido, nuestro **Tribunal Constitucional (Sentencia 145/2012, de 2 de julio)**, respecto a la **eficacia de una sentencia del TJUE** derivada de recurso por incumplimiento consecuencia además de las normas básicas integrantes del TFUE, afirma, citando varias sentencias del TJUE: ***"la naturaleza declarativa de las sentencias del TJUE que resuelven recursos por incumplimiento no afecta a su fuerza ejecutiva ni empece sus efectos "extunc"***, lo que es repetido en varios fundamentos de la sentencia, aclarando que ***"proyectan la eficacia de sus pronunciamientos al momento de la entrada en vigor de la norma interna considerada contraria al Derecho de la Unión Europea y no a la fecha en que se dictan"***. Por ello, el TC declara nula la Sentencia del TSJ de Madrid que consideraba que los efectos de las Sentencias del TJUE tenían exclusivamente efectos declarativos. En estos casos, **el propio TC no aduce, porque no puede hacerlo, que los efectos de la STJUE no afecten a situaciones jurídicas consolidadas, ya fueran firmes en vía administrativa o judicial, ni con efectos de cosa juzgada ex artículo 40.1 LOTC, ni tampoco con**



base en el principio de seguridad jurídica; como sí ha hecho ante otras situaciones no relacionadas específicamente con el derecho europeo para el resto de cuestiones que no sean las que derivan de sentencias del TJUE. Por tanto, declarada la invalidez o contrariedad de la norma por parte del TJUE, el ordenamiento europeo no tolera que hubiera operado o que opere más en el sistema. Los operadores jurídicos, Administración y Juzgados, deben actuar como si la norma nunca hubiera existido y no puede ser aplicada en ningún caso ni pasado ni futuro con la redacción por la que fue declarada contraria al derecho europeo. **No cabe, por tanto, ante una Sentencia del TJUE alegar que estemos ante "situaciones jurídicas consolidadas" o "firmes" que no puedan ser nunca afectadas por la sentencia, como ocurre con las previsiones ex artículo 40.1 LOTC respecto de "otras nulidades" no derivadas del derecho europeo; pues esto es, precisamente, lo que la STC 145/2012 aclara y distingue el supuesto a considerar, cuando se trata de aplicar el principio de primacía y efecto directo del derecho europeo. La retroactividad de la declaración de nulidad de los actos de aplicación basados en una normativa declarada contraria en la STJUE debe dejar indemne, por tanto, a los sujetos pasivos y a las situaciones jurídicas derivadas de la aplicación de la norma.**

En consonancia con lo anterior, la **STC 26/2017** refiere que, en relación con las plusvalías municipales, **"no puede exigirse al vendedor de un inmueble el pago de un impuesto que grava un incremento del valor que, en realidad, no se ha producido"**. Es decir, el TC declara parcialmente inconstitucionales y nulos los preceptos cuestionados **"únicamente cuando sometan a tributación situaciones inexpressivas de capacidad**



económica". En el supuesto de que en una donación o sucesión no se hubiere obtenido ningún beneficio económico tampoco procedería liquidar e ingresar cuantía ninguna. Pero, la Consejería de Hacienda, con las regularizaciones que viene practicando actúa **en contra del principio de capacidad económica** (artículo 31.1 Constitución Española), puesto que **considera esa transmisión como un incremento patrimonial diverso de la efectividad real aunque el cobro resultara infructuoso**. Es decir, que aunque pudiera plantearse la tesis de que esas regularizaciones pudieran ser "nuevas" o "independientes" de otras anteriores, también en ese caso debiéramos tener en cuenta que si **no hubo incremento patrimonial ninguno**, se estaría haciendo depender la prestación tributaria de situaciones que no son expresivas de capacidad económica ni de incrementos de patrimonio; **sometiendo la Consejería a tributación situaciones de riqueza inexistentes, irreales, virtuales y ficticias pero no reales ni potenciales cuando no haya habido materialización del cobro de esas ventas; violándose, con ello, el principio de capacidad económica** referido, dado que la situación de hecho es totalmente inexpresiva de capacidad económica por ausencia de cobro de la venta como tal.

En el mismo sentido que la **STC 26/2017**, la **STC 194/2000**, de 19 de julio (FJ 7) señalaba que **declarar un valor real es una magnitud indeterminada en tanto no se determine qué debe entenderse por valor real, ni se especifiquen los parámetros** que deban emplear los sujetos pasivos del impuesto para determinarlo.



No parece necesario insistir en la relación de causa a efecto que hay entre la nulidad de los actos de liquidación con base en una norma declarada contraria al derecho comunitario, y el derecho de los contribuyentes a la devolución de lo ingresado en ejecución de la misma. Si a la inexistencia de una norma tributaria y a los actos de aplicación que se basaron en ella se les da **eficacia retroactiva, como debe hacerse cuando la nulidad deriva del TJUE, la consecuencia inmediata son los efectos *ex tunc* (desde que se aprobó la norma contraria al derecho europeo)**, tanto de la norma contraria al derecho europeo como respecto de los que habrán de considerarse **actos (liquidaciones) nulos de pleno derecho dictados con arreglo a la norma que el TJUE considera como contraria al Derecho de la Unión**. Y si los actos administrativos dictados desde entonces sufren el mismo vicio que la norma de la que traen causa, la nulidad por ausencia de legalidad tributaria, los interesados podrán hacer valer tal **nulidad sin límite de plazo para solicitar la devolución de lo ingresado** en cumplimiento del acto nulo como ha referido el Tribunal Constitucional en su Sentencia 145/2012. Por lo anterior, **consciente el Tribunal Constitucional de la prevalencia del Derecho Europeo y del efecto directo de las Directivas, refiere en su STC 145/2012 que: "como consecuencia de todo lo anterior, los Jueces y Tribunales ordinarios de los Estados miembros, al enfrentarse con una norma nacional incompatible con el Derecho de la Unión, tienen la obligación de inaplicar la disposición nacional, ya sea posterior o anterior a la norma de Derecho de la Unión (véanse, entre otras, las Sentencias de 9 de marzo de 1978, asunto *Simmenthal*, 106/77, Rec. p. 629, apartado 24; de 22 de junio de 2010, asunto *Melki y Abdeli*, C-188/10 y C-189/10, Rec. p. I-5667,**



*apartado 43; y de 5 de octubre de 2010, **asunto Elchinov**, C-173/09, apartado 31). Esta obligación, cuya existencia es inherente al principio de primacía antes enunciado, recae sobre los Jueces y Tribunales de los Estados miembros con independencia del rango de la norma nacional, permitiendo así un control desconcentrado, en sede judicial ordinaria, de la conformidad del Derecho interno con el Derecho de la Unión Europea [véanse las Sentencias de 17 de diciembre de 1970, **asunto Internationale Handelsgesellschaft**, 11/70, Rec. p. 1125, apartado 3; y de 16 de diciembre de 2008, **asunto Michaniki** (C-213/07, Rec. p. I-9999, apartados 5 y 51)]. **Esta facultad de inaplicación se ha extendido también a las Administraciones públicas, incluidos los organismos reguladores** (véanse las Sentencias de 22 de junio de 1989, asunto Costanzo, 103/88, Rec. p. 1839, apartados 30 a 33; y de 9 de septiembre de 2003, asunto CIF, C-198/01, Rec. p. I-8055, apartado 5". Y continúa la Sentencia señalando que: "**la eficacia ex tunc de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de julio de 2008 determina que la eficacia de sus pronunciamientos se proyecte al momento de entrada en vigor de aquella norma, lo que implica la falta de predeterminación normativa válida ab initio**".*

Los efectos de la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) nº 145/2012, de 2 de julio, publicada en el BOE de 30/07/2012, respecto de la declaración de inconstitucionalidad de una resolución judicial que aplica una norma legal expresamente declarada contraria al Derecho de la Unión Europea por Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no son constitutivos del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado sino meramente declarativos del mismo, pues no se trata de un supuesto de



devolución de ingresos indebidos "ordinario", ocasionado por una revisión en vía administrativa o judicial como consecuencia de una nulidad de pleno derecho, sino de un supuesto de devolución de ingresos indebidos fruto de una **vulneración del principio de primacía europeo y del principio de efecto directo, con eficacia "ex tunc"**, que aboca a considerar inexistente en el ordenamiento jurídico el precepto legal declarado inconstitucional desde su entrada en vigor, "*tamquam non esset*", como si no hubiese existido nunca, y **no sujeta a plazo de prescripción ninguno al no haberlo hecho constar así expresamente la propia STJUE de 03/09/2014; que es, precisamente, lo que se deduce de la Sentencia del Tribunal Constitucional 145/2012.** Ratifica el mismo criterio jurisprudencial que ésta también la **STC 75/2017 -Sala 1ª de 19 junio de 2017 (B.O.E. de 19/07/2017) cuando que vuelve a traer a colación la STC 145/2012 cuando refiere "vulnerando con ello el principio de primacía del Derecho de la Unión Europea y, de este modo, el derecho a la tutela judicial efectiva de los recurrentes (art. 24.1 CE) en los términos ya señalados por la jurisprudencia de este Tribunal (SSTC 145/2012, de 2 de julio; 290/2006, de 9 de octubre; 145/2012, FJ 6, y 232/2015, FJ 6)".**

No estamos señalando que las liquidaciones practicadas sean nulas de pleno derecho porque la Ley de cobertura sea contraria al ordenamiento jurídico español, sino que dichas **liquidaciones no pueden ampararse en la misma porque ha sido declarada contraria al derecho de la Unión Europea**, que es muy distinto, por cuanto los efectos jurídicos que de esta distinción se derivan y devendrían en un supuesto de nulidad absoluta que no ha sido regulado. Es decir, se carece

de un análisis jurídico que derive en una invalidez por nulidad de la Ley o del acto de aplicación que no debe aplicarse, en virtud del **principio de primacía** el derecho de la Unión Europea (aplicación de la norma prevalente) y teniendo en cuenta el carácter ejecutivo de las Sentencias del TJUE y los efectos *ex tunc* de las mismas (que proyectan la eficacia de sus pronunciamientos al momento de entrada en vigor de la norma interna considerada contraria al Derecho de la Unión Europea y no a los que se deriven después de la Sentencia).

Sobre **los efectos temporales de las sentencias del TJUE** ha tenido ocasión de pronunciarse el **Tribunal Constitucional en Sentencia 145/2012**, en la que se afirma: "*En segundo término, debemos poner de relieve que la naturaleza declarativa de las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que resuelven recursos por incumplimiento no afecta a su fuerza ejecutiva (derivada directamente del art. 244 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, hoy art. 280 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea, donde se establece expresamente que «las sentencias del Tribunal de Justicia tendrán fuerza ejecutiva»), ni empece sus efectos ex tunc. Así, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha desarrollado hasta la fecha una consolidada jurisprudencia que abunda en la obligación que tienen los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros de garantizar que dichas Sentencias se lleven a efecto (Sentencia de 14 de diciembre de 1982, asunto Waterkeyn, 314-316/81 y 83/82, Rec. 1982 p. 4337), incluso eliminando las consecuencias pasadas del incumplimiento (Sentencia de 13 de julio de 1972, asunto Comisión contra Italia, 48/71 , Rec. 1972, p.*



527, apartado 7; así como las conclusiones del Abogado General Poiares Maduro, de 9 de julio de 2009, en el asunto Transportes Urbanos, C-118/08, Rec. p. I-635, punto 34).

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado reiteradamente que «los órganos jurisdiccionales de [los Estados miembros] están obligados, con arreglo al art. 234 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea [art. 267 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea], a deducir las consecuencias de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, bien entendido, sin embargo, que **los derechos que corresponden a los particulares no derivan de esta sentencia sino de las disposiciones mismas del Derecho comunitario que tienen efecto directo en el ordenamiento jurídico interno**» (Sentencias de 14 de diciembre de 1982, asunto Waterkeyn, antes citada, apartado 16, y de 5 de marzo de 1996, asuntos Brasserie du pêcheur y Factortame, C-46/93 y C-48/93, Rec. p. I-1029, apartado 95). En tercer lugar, y como consecuencia de todo lo anterior, los Jueces y Tribunales ordinarios de los Estados miembros, al enfrentarse con una **norma nacional incompatible con el Derecho de la Unión, tienen la obligación de inaplicar la disposición nacional, ya sea posterior o anterior a la norma de Derecho de la Unión** (véanse, entre otras, las Sentencias de 9 de marzo de 1978, asunto **Simmenthal**, 106/77, Rec. p. 629, apartado 24; de 22 de junio de 2010, asunto Melki y Abdeli, C-188/10 y C-189/10, Rec. p. I-5667, apartado 43; y de 5 de octubre de 2010, asunto Elchinov, C-173/09, apartado 31).

De este modo, el **Fundamento Jurídico 5 de la STC 145/2012** refirió que: "De todo lo expuesto se deduce



que las resoluciones judiciales impugnadas, al otorgar al pronunciamiento del **Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la referida Sentencia de 17 de julio de 2008 efectos ex nunc**, argumentando que se trata de una Sentencia posterior a la resolución sancionadora recurrida y que no ha condicionado la validez ningún precepto del ordenamiento español, **están desconociendo el principio de primacía del Derecho de la Unión Europea (que obliga a los Jueces y Tribunales nacionales a aplicar la norma prevalente), así como el carácter ejecutivo de las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictadas en un procedimiento por incumplimiento (que obligan a los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros a garantizar que se llevan a efecto) y los efectos ex tunc de las mismas (que proyectan la eficacia de sus pronunciamientos al momento de entrada en vigor de la norma interna considerada contraria al Derecho de la Unión Europea, y no a la fecha en que se dictan dichas Sentencias), salvo en el supuesto de que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea haga uso de su facultad excepcional de limitar los efectos en el tiempo de sus Sentencias en procesos por incumplimiento, lo que no sucede en el caso de la citada Sentencia de 17 de julio de 2008**". Por tanto, si la STJUE de 03/09/2014 no estableció restricciones a los efectos *ex tunc* de su Sentencia, ningún Tribunal, órgano jurisdiccional ni poder ejecutivo de ningún Estado miembro de la Unión puede establecerlos, ya fuera como plazo de prescripción u otro tipo de limitaciones *ratione temporis*.

Esta obligación de inaplicar la norma contraria al derecho de la Unión Europea se deriva también de las Administraciones Públicas y otros órganos



públicos. En este sentido, el TC apunta directamente a las administraciones públicas y les recuerda que ellas también tienen una obligación de inaplicar normas nacionales contrarias al Derecho de la Unión. En el FJ 5º de la STC 145/2012, el TC recuerda la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en el asunto Costanzo, y le da así relevancia constitucional, algo que lógicamente tiene un gran impacto desde el punto de vista de la aplicación administrativa del Derecho de la Unión. En el mismo sentido que la anterior, la STC 232/2015 vuelve a insistir en los argumentos expuestos en su STC 145/2012, en relación con la no aplicación de la jurisprudencia comunitaria por parte del TSJ de Madrid. Y la Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015, de 18 de marzo, que ha puesto de relieve las limitaciones de los legisladores autonómicos en el ejercicio de sus competencias legislativas en esta materia, por cuanto que, además, el TC consideró que se vulneraba también el principio de igualdad.

IV.- Los efectos de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones del impuesto de sucesiones y donaciones español.

Los efectos de esa Nulidad de Pleno Derecho de los actos de liquidación se predicán *ex tunc* (desde siempre), como si la norma en la que se basaron no hubiera existido nunca; siendo sus efectos, entre otros, que la acción de nulidad tiene un carácter imprescriptible; por lo que ello permite al afectado ejercitarla en cualquier momento. De acuerdo con la doctrina de Eduardo García de Enterría, un acto nulo, con nulidad absoluta o de pleno derecho, es un acto cuya nulidad es intrínseca, y carece ab



initio de efectos jurídicos sin necesidad de una previa impugnación. Comporta una ineficacia inmediata, *ipso iure*, del acto, carácter *erga omnes* de la nulidad e imposibilidad de sanarlo por confirmación o prescripción. La nulidad del acto supone que el acto es nulo sin necesidad de intervención del juez. Así, **dada la improcedencia de liquidar nuevamente el impuesto con carácter retroactivo, entendemos que las cantidades ingresadas indebidamente en su día deben ser reintegradas a dichos ciudadanos con sus correspondientes intereses de demora. Y en el mismo sentido, por la regularización llevada a cabo en la tramitación de los expedientes. Es decir, que corresponde la devolución del 100 % de las cantidades ingresadas en la liquidación del Impuesto de Donaciones.**

Así, nos encontramos con que **la fuerza ejecutiva de dicha Sentencia europea implica que todos los que hubieran resultado sujetos a una liquidación de acuerdo con esa normativa, lo habría sido a una norma contraria al derecho de la Unión Europea, con efectos *ex tunc* por ser contraria al Derecho de la Unión Europea; lo que significa que su eficacia retroactiva es absoluta, con efectos mucho más enérgicos que las propias sentencias del Tribunal Constitucional cuando no se refieren a asuntos que no derivan del derecho europeo, pues no cabe dar lugar a una interpretación restrictiva del alcance de las sentencias del TJUE por incumplimiento, dada la **primacía y efecto directo de Derecho Comunitario**. En este sentido, nuestro Tribunal Constitucional (Sentencia 145/2012, de 2 de julio), respecto a la eficacia de una sentencia del TJUE derivada de recurso por incumplimiento consecuencia además de las normas básicas**



integrantes del TFUE, afirma, citando varias sentencias del TJUE: ***"la naturaleza declarativa de las sentencias del TJUE que resuelven recursos por incumplimiento no afecta a su fuerza ejecutiva ni empece sus efectos "ex tunc"***, lo que es repetido en varios fundamentos de la sentencia, aclarando que ***"proyectan la eficacia de sus pronunciamientos al momento de la entrada en vigor de la norma interna considerada contraria al Derecho de la Unión Europea y no a la fecha en que se dictan"***.

Por tanto, **la nulidad deviene desde el mismo momento de aprobación de la norma declarada contraria al derecho o a la jurisprudencia de la Unión Europea**; sin que pueda sujetarse a plazo ninguno ni cabe inadmitir la solicitud porque la autoliquidación se habría efectuado más allá del plazo de cuatro años de prescripción.

En este sentido, en estos casos, **el propio TC no aduce, porque no puede hacerlo, que los efectos de las Sentencias del TJUE no afecten a situaciones jurídicas consolidadas, ya fueran firmes en vía administrativa o judicial, ni con efectos de cosa juzgada ex artículo 40.1 LOTC**, ni tampoco con base en el principio de seguridad jurídica; como sí ha hecho ante otras situaciones no relacionadas específicamente con el derecho europeo para el resto de cuestiones que no sean las que derivan de sentencias del TJUE. **No cabe, por tanto, ante una Sentencia del TJUE alegar que estemos ante "situaciones jurídicas consolidadas" o "firmes" que no puedan ser nunca afectadas por la sentencia, como ocurre con las previsiones ex artículo 40.1 LOTC respecto de "otras nulidades" no derivadas del derecho europeo; pues esto es, precisamente, lo que la STC 145/2012 aclara;**

exponiendo el principio de primacía y efecto directo del derecho europeo.

Por tanto, del principio de primacía se deriva que el Estado miembro no puede aplicar una norma contraria al derecho de la Unión Europea en ningún sentido, ni con aplicación de reducciones o beneficios ni cobrando la totalidad de la cuota o un porcentaje distinto. Así, el derecho nacional ni se anula ni se deroga pero sus efectos son o deben ser considerar la norma como inexistente, o atender al criterio establecido en la STC 145/2012 y deducir la nulidad de pleno derecho por violación del principio de legalidad.

El principio de primacía es de obligado cumplimiento tanto para los Gobiernos como para la Administración de Justicia y va más allá del nivel y del rango o la naturaleza de la norma. En este sentido, la Sentencia del TJCE, Simmenthal de 9 de marzo de 1978 (asunto 106/77) marca el precedente a partir del cual se construyen los efectos del principio de primacía, ya que cuando una norma interna de fecha anterior a una norma de la UE resulta incompatible, la primera resulta absolutamente inaplicable, entendiéndose tácitamente derogada (*lex posterior derogat lex anterior*); la norma interna resultará inaplicable debido a dicha contradicción, dado que el derecho de la UE impide la existencia de normas legales internas que lo contradigan; y el órgano jurisdiccional o la Administración no deben esperar a la derogación expresa de la norma interna, de fecha anterior o posterior a la norma de la UE.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 145/2012, acogiendo estas tesis y matizando su doctrina cuando se trata concretamente de



normativa contraria al derecho europeo, es crucial, pues, por varias razones. En primer lugar, porque confirma la **obligación que tienen todos los poderes públicos (incluidos Tribunales y Administraciones Públicas) de dar plenos efectos a las decisiones del Tribunal de Justicia**, incluso cuando las consecuencias de la interpretación del Tribunal tienen efectos *ex tunc*. Pero la **STC 145/2012**, además, le **otorga rango constitucional y la convierte en materia susceptible de amparo**. Además, la sentencia da un paso más y reconoce la **relevancia constitucional de la aplicación del Derecho de la Unión**, pero más allá del supuesto clásico del planteamiento de cuestiones prejudiciales. Hasta la fecha, el artículo 24 de la Constitución había servido para proteger aquellos supuestos en los que un órgano jurisdiccional de última instancia no planteaba una cuestión prejudicial incumpliendo lo dispuesto en el artículo 267.3 TFUE. Y, por último, **la STC 145/2012 va más lejos y se centra en aquellos casos en los que un órgano jurisdiccional desatiende su obligación de inaplicar una norma nacional previamente declarada contraria al Derecho de la Unión por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea**.

La **reserva de ley y prohibición de la analogía en materia tributaria** (arts. 8 y 14 de la LGT) determinan que, en tanto no se apruebe una normativa de reemplazo no puede ser liquidado el Impuesto de Donaciones, ya que la consecuencia que se deriva es que **las normas tributarias no tienen carácter retroactivo - 10.2 de la LGT -** y su retroactividad ha sido interpretada muy restrictivamente por el Tribunal Constitucional. En este sentido, **la doctrina constitucional y europea expuesta aprovecha tanto a las autoliquidaciones presentadas como a las que estuvieran pendientes de autoliquidar en**

la actualidad y respecto de hechos imponderables que se realicen en el ínterin; las cuales, en todo caso, sólo podrían ser **objeto de autoliquidaciones a cero**. En este sentido, cabe sostener que la nulidad es absoluta y plena. No puede argüirse que los ciudadanos que tuvieron una bonificación del 95 % de la cuota, con base en unos preceptos legales que fueron incumplidos, esa autoliquidaciones fueran procedentes puesto que no deja de ser igualmente ilegal por basarse en una normativa contraria al derecho europeo, dado que **estamos ante un supuesto de inexistencia de ley aplicable (principio de legalidad)** por los efectos *extunc* que se derivan de la Sentencia del TJUE de 03/09/2014. Como señalamos si los preceptos controvertidos expuestos se han declarado contrarios al Derecho Europeo, **la Administración no puede extender sus efectos a los que siendo residentes obtuvieron o no una ventaja económica**, con independencia de que fueran o no cumplidos o incumplidos los requisitos legales, dado que existe el principio de reserva de ley y prohibición de la analogía en materia tributaria. Al principio de legalidad tributaria no puede soslayarse la necesidad de recaudación o el principio de seguridad jurídica respecto de situaciones que aún nulas de pleno derecho vayan en contra del principio de legalidad como en algunas ocasiones ha interpretado el Tribunal Constitucional porque el propio Tribunal, cuando se trata de normativa europea ya ha vetado esa posibilidad en las Sentencias apuntadas. **La Administración, por tanto, no puede “sanar” o “conservar” disposiciones legislativas en todo o en partes, como si fueran actos administrativos**, puesto que resultan ser contrarias al derecho de la Unión Europea, con el fin de mantener la legalidad de los ingresos tributarios percibidos puesto que **el vicio de nulidad por ausencia de ley aplicable (principio de legalidad) se da y es predicable tanto para los**



que resultaron beneficiados como para los que no lo fueron. Por tanto, **no cabe considerar que se trate de situaciones jurídicas consolidadas con base en el principio de firmeza de los actos administrativos, vista la ausencia de soporte legal y que impide realizar actos de aplicación que deben considerarse nulos de pleno derecho**, decayendo el principio de seguridad jurídica como se desprende de la Sentencia 145/2012 del TC por derivar del principio de primacía europeo.

Resulta **irrelevante**, a los efectos señalados, que se haya aplicado o no un régimen beneficioso previsto con aplicación de una **reducción del 95%** que se establecía el **artículo 9 de la Ley 17/2005 de CLM** por establecer como requisito la **residencia habitual en Castilla-La Mancha** así como la obligación de **mantenerse en el patrimonio del donatario durante los cinco años siguientes a la fecha de devengo del impuesto**, puesto que ello choca frontalmente con el principio europeo de libre circulación de capitales para todo el territorio de la Unión y del Espacio Económico Europeo, por haberse basado en razones de residencia de mi mandante. Y lo mismo ha de decirse respecto de **la regularizaciones practicadas** posteriormente para exigir el abono del 95% por no cumplirse con el requisito de la permanencia del bien adquirido durante cinco años dado que en el momento de la regularización, igualmente, el régimen jurídico vigente era también **contrario al principio europeo de libertad de residencia y de movimiento de capitales** (art. 260 del TFUE). La Consejería de Hacienda viene practicando regularizaciones por los incumplimientos del requisito de mantener en su poder unas participaciones que fueron objeto de donación y que después se vendieron antes del plazo legal de cinco años. Pero, si analizamos

el propio requisito legal en que se fundamentó el supuesto, el bien jurídico protegido es el deseo de la Comunidad Autónoma de mantener en su territorio el capital de la mercantil en posesión de la donataria, imponiendo como hacía el fundamento legal, el **doble requisito de residencia y tiempo de permanencia** del bien inicialmente donado en el poder de una persona con residencia en la Comunidad Autónoma; requisitos ambos que ya hemos argumentado que son contrarios a la normativa europea. De manera que la aplicación de esas regularizaciones son impertinentes y **nulas de pleno derecho**.

Por ello, **el alcance de la Sentencia del TJUE de 03/09/2014 alcanza tanto a los momentos tributarios, así como incluso a los pagos efectuados en periodo ejecutivo**; siendo, sin duda ninguna, sus efectos de carácter retroactivo con independencia de la firmeza o no de las liquidaciones.

V.- La equivocada doctrina del Tribunal Económico-Administrativo.

Por otro lado, en cuanto a la eficacia *ex tunc* que se deriva de la STJUE, **resulta erróneo el criterio establecido en la Resolución 04085/2010/00/00 (doctrina) de 26/04/2012 de la Vocalía Segunda del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), el cual ha sido ya superado y debe entenderse corregido por la STC 145/2012 mencionada**. Así, decía el TEAC en esta Resolución que *<<Tiene dicho este TEAC, en resoluciones tales como la RG 430/05: "Como ha afirmado de forma reiterada la doctrina de este Tribunal Central (Resolución de 17 de noviembre de 2003 -R.G. 00/00739/2001-; o la de 14 de diciembre de 2005 -*



*R.G. 00/2634/2004-), la doctrina del Tribunal de Justicia en relación con la **eficacia retroactiva de sus sentencias cuando declaran el incumplimiento por un Estado de las obligaciones que le corresponden según el Tratado**, es que implican el derecho a instar la revisión de las relaciones jurídicas, incluso de las ya agotadas y, en consecuencia, a obtener la devolución de las cantidades ingresadas como consecuencia de tributos exigidos en aplicación de normas declaradas posteriormente contrarias al ordenamiento comunitario". **Siempre claro está que la situación jurídica no se haya consolidado por prescripción o liquidación definitiva firme**>>.*

Y en su **Resolución TEAC 3923/2013 de 17 noviembre 2015 (EDD 2015/211488)** el TEAC también se aparta de la **STC 145/2012**, y se equivoca y limita la **eficacia ex tunc** de la **STJUE** repetida al señalar que **"se deben aplicar de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria y se aplicarán para todos los procedimientos "vivos", es decir, para todos los procedimientos pendientes de resolución o que puedan plantearse, de manera que tanto la Administración como los órganos revisores, al tiempo de fundamentar los actos administrativos y resoluciones pertinentes, se encuentran vinculados a la interpretación que de las normas derivadas del derecho comunitario haya realizado el TJUE y están obligados a aplicarlas en sus resoluciones, aun cuando el criterio a aplicar sea el contrario al vigente en el periodo a que se refiere la solicitud o resolución impugnada en nuestro caso"**. En el mismo sentido se ha pronunciado la **Vocalía Sexta del TEAC en su Resolución 01778/2011/00/00 de 31/01/2013** cuando se refiere a actos firmes, también de forma contraria a la **Sentencia Europea** referida.

Así pues, entendemos que estas Resoluciones emitidas por el TEAC no son conformes en la actualidad con el principio de primacía y efecto directo del derecho de la Unión Europea ni con la doctrina constitucional expuesta cuando se refiere a normas declaradas contrarias al derecho o la jurisprudencia de la Unión Europea; puesto que **ÚNICAMENTE EL PROPIO TJUE ES EL ÓRGANO QUE PUEDE PRONUNCIARSE RESPECTO DE LAS LIMITACIONES TEMPORALES QUE HAYAN DE APLICARSE.**

En correlación con lo anterior, el Dictamen 200/2015 del Consejo Consultivo de Andalucía (EDD 2015/148712), tras referirse al Fundamento Jurídico 5 de la STC 145/2012 refiere *“la rectificación de la posición de las Salas de lo Contencioso-Administrativo del TSJA en la materia objeto de este dictamen es obligada, incluso aunque no se produjera una modificación del Reglamento 2/2002, pero la seguridad jurídica demanda una pronta modificación normativa”*.

Por ello, hemos referido la **STJUE (Gran Sala) de 21 de diciembre de 2016** («Procedimiento prejudicial — Directiva 93/13/CEE — Contratos celebrados con los consumidores — **Préstamos hipotecarios — Cláusulas abusivas** — Artículo 4, apartado 2 — Artículo 6, apartado 1 — **Declaración de nulidad — Limitación por el juez nacional de los efectos en el tiempo de la declaración de nulidad de una cláusula abusiva** en la que se exponía que : *“70 No obstante, es preciso distinguir la aplicación de una regla procesal —como es un plazo razonable de prescripción— de la limitación en el tiempo de los efectos de la interpretación de una norma del Derecho de la Unión (véase, en este*



*sentido, la sentencia de 15 de abril de 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, apartado 30 y jurisprudencia citada). A este respecto, procede recordar que, habida cuenta de la exigencia fundamental de una aplicación uniforme y general del Derecho de la Unión, **EL TRIBUNAL DE JUSTICIA ES EL ÚNICO QUE PUEDE DECIDIR ACERCA DE LAS LIMITACIONES EN EL TIEMPO QUE HAYAN DE APLICARSE A LA INTERPRETACIÓN QUE ÉL MISMO HAYA HECHO DE UNA NORMA DEL DERECHO DE LA UNIÓN** (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de febrero de 1988, Barra y otros, 309/85, EU:C:1988:42, apartado 13)".*

Por tanto, el TEA, antes de reafirmarse en sus erróneos criterios establecidos en las Resoluciones antedichas, le corresponde rectificar su propia doctrina y aplicar la doctrina del TJUE y del TC. Y si tuviera alguna duda, como mínimo está en la obligación de plantear una cuestión prejudicial que aclare si cabe o no sujetar a plazo de prescripción la aplicación de la STJUE de 03/09/2014 respecto del Impuesto de Sucesiones y Donaciones español para no incurrir en la invasión de una competencia que el propio TJUE se atribuye claramente a sí mismo. Recordemos que las SSTC 145/2012 y 232/2015 no limitan la "revisión" a plazo ninguno salvo que el propio TJUE así lo hubiera dispuesto en su Sentencia. Es más, concretamente de la STC 145/2012 se deduce que habría que tener en cuenta que la propia STJUE de 03/09/2014 no fija plazo ninguno de prescripción o de limitación en el tiempo de sus efectos *ex tunc*. Por tanto, al no haber referido la sujeción a plazo ninguno de prescripción la STJUE de 03/09/2014 ni tampoco sujeción o limitación en el tiempo de los efectos de su Sentencia, **no cabe la posibilidad de que un**

Tribunal Jurisdiccional nacional o una Administración Pública vulneren lo dispuesto en la misma por aplicación de un precepto legal interno que no ha sido expulsado o matizado a posteriori por el legislador ni por el TEAC para ser respetuoso con la jurisprudencia y el derecho europeo. Y no cabe tampoco que el TEA proceda de forma autónoma a efectuar consideraciones restrictivas que no les corresponden por ser una materia cuya competencia el TJUE se atribuye a sí mismo en exclusiva, como hemos dicho; máxime cuando está claro que ninguna limitación temporal o plazo de sujeción se establece ni refiere en la STJUE de 03/09/2014; como tampoco cabe persistir erróneamente en sus criterios: Resolución TEAC 3923/2013 de 17 noviembre 2015; Resolución 04085/2010/00/00 (doctrina) de 26/04/2012; y Resolución 01778/2011/00/00 de 31/01/2013.

Por tanto, resulta exigible al TEA la aplicación del Derecho emanado de la Unión Europea y su jurisprudencia en virtud de los **principios de primacía** (Sentencias TJUE Costa c. Enel y Simmenthal), y **efecto directo** (Sentencia TJUE Van Gend & Loos). Y si es que cupiera alguna duda al Tribunal Económico-Administrativo (TEA), previamente a pronunciarse, debiera plantearse una **cuestión prejudicial al propio TJUE**, como hemos referido; para lo cual la propia Resolución del TEAC de 26/04/2012 antedicha reconoce incluso esa posibilidad respecto de un TEA.

Recientemente se ha planteado la **Cuestión de Inconstitucionalidad nº 5448-2017**, en relación con el artículo 9. a) de la Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de Castilla-La Mancha, de medidas en materia de tributos cedidos, por posible vulneración de los artículos 14 y 31.1 de la CE (BOE de 21/12/2017) por lo que



volveremos a conocer cuáles son los criterios jurídicos que aporta el Tribunal Constitucional para la resolución de esta cuestión.

VI.- La reforma legislativa continúa incumpliendo la STJUE de 03/09/2014.

También significamos que a pesar de la reforma hecha de prisa y corriendo por parte del Estado Español (**Ley 26/2014, de 27 de noviembre**), más interesado en evitar una posible multa de la Unión Europea que en eliminar cualquier tipo de restricción a la libre circulación de capitales, la nueva redacción de la Ley 29/1987 en vigor desde el 01/01/2015, sigue siendo contraria al derecho europeo. Con la redacción actual seguirían existiendo dos categorías de no residentes en España, aquellos que no son residentes en España pero que lo son en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, y por ello será de aplicación las reglas de la modificación legal, mientras que los no residentes en España pero que tampoco lo son en un Estado miembro, sino en un país tercero, les sería aplicable la normativa estatal, con lo cual, como ha dicho el TJUE, la libre circulación de capitales también es extensible a países terceros, por tanto, es de igual forma contraria al derecho europeo y discriminatoria.

La reforma fiscal (Ley 26/2014, de 27 de noviembre), no acata la citada sentencia. A partir del 1 de enero de 2015, ni siquiera se elimina la discriminación en el trato fiscal de los 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. Los causantes podrán beneficiarse de los beneficios que puedan existir en las distintas normativas autonómicas dentro de los límites establecidos por la **Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987**, de 18 de diciembre, por lo que el **impuesto sigue siendo contrario a la normativa europea incluso hoy mismo.**

Como consecuencia de la **sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014** en el asunto de la CE contra España, el **Estado español está obligado a subsanar el Derecho nacional y adaptarlo al Derecho Europeo.** Pero el Estado ha optado por **adaptar los puntos de conexión fijados en el art. 32 de la Ley 22/2009 y no por unificar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en todo el territorio nacional** –aunque con ello se podría haber superado, quizás, la discriminación de residentes de otras CCAA–, tal y como había sugerido, al menos parcialmente, el Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español de febrero de 2014 (Informe Lagares; véanse las ideas en este sentido en cuanto al mínimo exento: propuesta no. 57, p. 252). El legislador ha introducido estas **modificaciones en la Disposición Adicional 2ª 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 (Ley 26/2014) que entraron en vigor el 1 de enero de 2015.

De lo expuesto queda evidente que el **Estado español continúa hoy día incumpliendo de forma**



sistemática los mandatos del Derecho de la Unión Europea tanto a nivel estatal como autonómico. Mientras se siga dispensando un trato discriminatorio basado en la residencia de los contribuyentes, éstos estarán legitimados para reclamar la aplicación preferente del Derecho Europeo en materia del impuesto sobre sucesiones y donaciones, y lo deberían hacer, preferiblemente, a través de la solicitud de devolución de ingresos indebidos. La doctrina actual critica la legislación española vigente respecto de la que refiere que continúa siendo incompatible con el Derecho de la Unión Europea (D^a Eva María Sánchez Sánchez, El principio de igualdad en materia tributaria, Aranzadi 2016, página 385, último párrafo). Y en el mismo sentido, se pueden encontrar artículos doctrinales en Revistas Jurídicas especializadas y en Internet.

VII.- El reembolso del impuesto: la devolución de ingresos indebidos.

Aunque corresponde al ordenamiento de cada Estado miembro regular las modalidades de reembolso, los requisitos de forma y de fondo fijados por las diferentes legislaciones nacionales, su ausencia o falta de regulación no pueden obstaculizar el ejercicio de aquel derecho a los ciudadanos. Como señala la **Sentencia de 6 de julio de 1995, Soupergaz**, (C- 62/1993, Rec.p. 1883), si bien es cierto que la devolución sólo puede reclamarse cuando median los requisitos de fondo y de forma fijados por las diferentes legislaciones nacionales en la materia, no lo es menos, tal como se desprende de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia (véanse, en particular, las Sentencias de 9 noviembre 1983, San Giorgio, C-199/1982, Rec. p. 3595; Barra, antes citada, apartado 18; de 25 julio 1991, Emmot, C-

208/1990, Rec. p. 1-4269, apartado 16, y de 6 diciembre 1994, Johnson, C410/ 1992, Rec. p. 1-5483, apartado 21), que **esos requisitos y las normas procesales** de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que en favor del justiciable se deducen del **efecto directo del Derecho comunitario, no pueden estar articulados de tal manera que hagan imposible en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.**

También recuerda el Tribunal comunitario que con arreglo a una jurisprudencia reiterada, aunque el Derecho comunitario no se opone a que se tenga en cuenta el hecho de que la carga de los impuestos indebidamente percibidos puede haberse repercutido sobre los agentes económicos o sobre los consumidores, ***"corresponde a los Estados miembros asegurar el reembolso de los impuestos percibidos con infracción del artículo 95, con arreglo a las disposiciones de su Derecho interno, en condiciones que no deben hacer prácticamente imposible el ejercicio de los derechos otorgados por el ordenamiento jurídico comunitario"*** (STJCE de 11 de agosto de 1995, **Rodgers BV** (Asuntos acumulados 367 a 377/93, Rec.p. 2229) y la STJCE de 2 de febrero de 1988 -que nos pone en situación respecto de la doctrina seguida hasta ese momento por nuestro Tribunal Constitucional de negar el derecho a la devolución de ingresos indebidos a los sujetos pasivos cuyas liquidaciones, provisionales y definitivas, hayan ganado firmeza (Ej. la STC 45/1989)- ya que señala de forma concluyente que **limitar la devolución a aquellas personas que hayan ejercitado una acción de reembolso antes de que la sentencia sea obligatoria, "priva pura y simplemente a quienes**



no cumplan este requisito del derecho a obtener la devolución de las cantidades indebidamente pagadas, haciendo imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el artículo 7 del Tratado CEE". De ahí que, con cambio de criterio cuando se refiere a tributos declarados contrarios al derecho europeo, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 145/2012 reconozca y aplique el efecto directo y la primacía del derecho europeo sin sujetarlo a límite temporal ninguno ni a plazos de prescripción.

Por tanto, la devolución del Impuesto de Sucesiones y Donaciones debiera iniciarse incluso de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo y sin que la Administración la sujete a un plazo, y considerando también los intereses de demora correspondientes desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución. Así, los **artículos 32 y 221 de la Ley General Tributaria (LGT)** y el procedimiento que se regula en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, en sus **artículos 15 a 20, deben entenderse aplicables en tanto que no supongan un obstáculo para hacer efectivo en la práctica dicha devolución.** En este sentido, sería aplicable el supuesto del **artículo 221.1. b) de la LGT dada la improcedencia de la autoliquidación del impuesto puesto que el importe a ingresar hubiera debido ser cero cuando no directamente considerar improcedente cualquier acto de aplicación del impuesto, incluso con importe cero euros.** Incluso la propia Consejería de Hacienda podría haber procedido de oficio a devolver las cantidades

ingresadas con base en el **artículo 221.4 de la LGT por la vía de rectificación** de las autoliquidaciones.

A este respecto, la Consejería de Hacienda de Castilla-La Mancha viene resolviendo la Inadmisión de las solicitudes de devolución de ingresos indebidos, a las que califica como una Rectificación de Autoliquidaciones, y con referencias a los artículos 120.3 y 66 de la Ley General Tributaria, y 126.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. No obstante, consideramos que el legislador no ha introducido ninguna causa específica de nulidad de pleno derecho de los actos que infringen la jurisprudencia o el Derecho de la Unión Europea; no lo hizo con ocasión de la aprobación de la Ley 30/1992, ni se lo ha hecho con ocasión de la nueva LPACAP (Ley 39/2015). Y tampoco el artículo 66 de la LGT 58/2003 matiza nada en cuanto a los efectos *ex tunc* de las STJUE cuando se declara contraria al derecho y la jurisprudencia europea la normativa nacional. Pero la obligación de todos los órganos jurisdiccionales y administrativos de aplicar el derecho y la jurisprudencia europea está fuera de toda duda. Como resalta la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo en la reciente Sentencia de 18 de febrero de 2016, cabe concluir que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no ha desarrollado una doctrina acerca del problema de la revisión de resoluciones administrativas y judiciales firmes que permita afirmar que una sentencia posterior de dicho Tribunal posibilite revisar una sentencia firme dictada por un tribunal español. A este respecto, debe tenerse presente también que nuestro ordenamiento jurídico no contempla tampoco previsión legal alguna en cuanto a dicha posibilidad de revisión. El legislador español únicamente ha establecido un mecanismo especial de revisión cuando se trata de una



Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (apartado 2 del artículo 510 de la Ley de Enjuiciamiento Civil), pero no se ha incluido igual solución para las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en otros ámbitos. De modo que entendemos que los artículos referenciados en el cuerpo del escrito de inadmisión de nuestra solicitud no son aplicables *strictu sensu*, o en su totalidad; o no son aplicables sin entender que nos encontramos ante un supuesto que, en derecho administrativo y tributario “*interno*” (a nivel de legislación nacional) se correspondería con una nulidad de pleno derecho. No obstante, **esa carencia la ha solventado el Tribunal Constitucional en su STC 145/2012, pues el TC adscribe esos supuestos de contrariedad al derecho y a la jurisprudencia europea como nulidades de pleno derecho por violación del principio de legalidad.**

Por otro lado, aunque **los cauces procedimentales** se hayan unificado por el legislador en el artículo 120 y siguientes de la LGT, **no pueden considerarse que la rectificación de errores (materiales, de hecho o aritméticos) y la solicitud de devolución de ingresos indebidos sean lo mismo**, pues se trata de conceptos distintos con algunas diferencias. El régimen jurídico de la **rectificación de autoliquidaciones** está contenido en el apartado 3 del artículo 120 de la LGT y en la Sección Segunda del Capítulo II del Título IV del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, en concreto en los artículos 126 a 129. Por otro lado, el procedimiento especial de **devolución de ingresos indebidos** se trata de un supuesto distinto, tal y como se deduce del **artículo 216 de la LGT, aunque no se encuentra entre las circunstancias o supuestos en que procede la devolución de ingresos indebidos ante supuestos de nulidad de pleno derecho**

previstas en el artículo 217 LGT, el que la autoliquidación devenga de un supuesto de nulidad de pleno derecho en aplicación de una normativa declarada contraria al derecho o a la jurisprudencia de la Unión Europea. Pero ello no exime a la Administración de su obligación de tener en cuenta las Sentencias del TJUE. En todo caso, si la **Administración** hubiere ingresado cuantías tributarias indebidamente liquidadas, con los documentos obrantes en la misma **debiera haber procedido de oficio a efectuar esas devoluciones**; pues la Administración no puede permanecer pasiva a los efectos de inaplicar una Sentencia tan importante y conocida como fue en su momento **la STJUE de 03/09/2014 (asunto C-127/12)**, y así poder hacer suyos unos ingresos que no le pertenecen al haber quedado desplazada del ordenamiento jurídico vigente la norma que daba soporte. También podría haber utilizado la Administración el **procedimiento de revocación** previsto en el artículo 219 de la LGT. Pero **en ninguno de los procedimientos señalados puede restringirse la aplicación de los efectos retroactivos de la STJUE de 03/09/2014 a plazo de prescripción, porque ello va en contra de lo dispuesto por la propia jurisprudencia del TJUE**. Y, además, así ha sido señalado en **la importante STC 145/2012**; en donde el TC refiere que si en la propia Sentencia del TJUE no se ha establecido una limitación temporal a los efectos *ex tunc*, no puede ser aplicable restricción temporal ninguna, pues **SÓLO PUEDE EL TJUE ESTABLECER ESE TIPO DE RESTRICCIONES; Y ADEMÁS DE MANERA EXCEPCIONAL Y EN SÓLO EN SU PROPIA SENTENCIA**. Y ese es precisamente el caso de la STJUE de 03/09/2014. De modo que el ingreso indebido, cuya solicitud de devolución debe admitirse, no está sujeto a plazo ninguno de



prescripción en aplicación de las STJUE de 03/09/2014 y de la STC 145/2012 referidas. Así, nos encontramos ante un novedoso y no regulado supuesto de nulidad de pleno derecho que podríamos llamar *especial* o no regulada pero que debe tener en todo caso los efectos jurídicos que correspondan, como la no sujeción a plazo.

Al estudiar el tema el profesor **Ernesto Eseverri Martínez, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada y Magistrado del TSJ de Andalucía**, en su reciente obra "*La devolución de ingresos indebidos*", 2017, página 267, aventura una solución cuando el acto administrativo de liquidación es firme y ha sobrevenido una sentencia declarando la inconstitucionalidad de la norma aplicada en dicho acto: "*solo se me ocurre como vía argumentativa de la nulidad absoluta del acto recurrido la que recoge la letra f) de su apartado I, es decir, la existencia de un acto expreso contrario al ordenamiento jurídico por el que la Administración tributaria ha adquirido un derecho (el cobro de un tributo), careciendo de los requisitos esenciales para hacerlo, como así viene a acreditarlo la sentencia de inconstitucionalidad o la vulneración del Derecho comunitario.*"

BIBLIOGRAFÍA:

Ernesto Eseverri Martínez: "*La devolución de ingresos indebidos*", 2017, página 267.

Gemma Patón García: La aplicación del principio de igualdad tributaria por el tribunal constitucional español. Editorial Lima Sunat, 2012.

Álvaro Rodríguez Bereijo: Igualdad tributaria y tutela constitucional : Un estudio de jurisprudencia: (Igualdad tributaria del art. 31.1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria). Marcial Pons, 2011.

Eva María Sánchez Sánchez: El principio de igualdad en materia tributaria. Aranzadi, 2016.

