

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ051476

TRIBUNAL SUPREMO*Auto de 8 de mayo de 2013**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 4209/2011***SUMARIO:**

CC.AA. Comunidad Valenciana. Tributos cedidos. ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Parentesco. Condicionamiento de la reducción a la residencia del sujeto pasivo en la comunidad autónoma. Hasta donde el Tribunal puede entenderla, la argumentación del Tribunal de instancia supone que el hecho de que los residentes en la Comunidad Valenciana contribuyan a ella por la totalidad de sus tributos y el no residente en ella lo haga solo en el caso de la sucesión de un residente en la misma, por el Impuesto sobre Sucesiones, justifica que en este deba tributar más el no residente. Pues bien, un razonamiento tal supone que, en vez de centrar la consideración de la exigencia constitucional de igualdad ante la ley en la referencia concreta a la ley de que se trate, se parte de una referencia de la posición del sujeto concernido en el sistema total; es decir, en relación con otras leyes del mismo; y a partir de la posible diferencia en él, se justifica la posibilidad de un tratamiento más gravoso en la concreta ley de que se trate. Una consideración tal no es aceptable, pues supone sustituir el parámetro de referencia de igualdad ante la ley o en la ley, que es en cada caso la ley concreta respecto de la que se suscite la exigencia de igualdad del art. 14 CE, por una ambigua referencia al sistema global, lo que no se considera correcto.

Así las cosas, la sentencia recurrida en esta casación no da respuesta constitucionalmente aceptable a la pretensión del recurrente. No obstante, la estimación del recurso depende exclusivamente de la validez constitucional del inciso final del apartado a) del art. 12 bis Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana (Regulación del tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos), que el Tribunal considera contrario a los arts. 14, 31.1 y 139.1 CE, por lo que, para decidir el recurso de casación, se ve obligado a plantear ante el Tribunal Constitucional la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad. Y es que entiende que entre los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones regulado en la Ley 13/1997, y en concreto respecto al beneficio fiscal regulado en el art. 12 bis a), existe una situación de absoluta igualdad. Asimismo, entiende que el tratamiento desigual en la bonificación fiscal que deriva del elemento de la residencia no responde a ningún fin constitucionalmente legítimo, y que por tanto, al introducir tal elemento diferencial en la regulación del beneficio, se vulneran los arts. 14 y 31.1 CE. Finalmente, entiende que el tratamiento diferencial en la regulación del beneficio fiscal establecido artículo referido, basado exclusivamente en el elemento de la residencia en la comunidad autónoma, constituye un trato desigual entre españoles contrario a lo dispuesto en el art. 139.1 CE.

PRECEPTOS:

Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana (Regulación del tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos), art. 12 bis.

Constitución Española, arts. 14, 19, 31.1 y 139.1.

PONENTE:

Don Vicente Conde Martín de Hijas.

Magistrados:

Don JORGE RODRIGUEZ-ZAPATA PEREZ

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don JOSE MANUEL SIEIRA MIGUEZ

Don PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA

Don VICENTE CONDE MARTIN DE HIJAS

AUTO

En la Villa de Madrid, a ocho de mayo de dos mil trece.

HECHOS

Primero.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia dictó sentencia el 13 de junio de 2011 en el recurso contencioso administrativo nº 2162/2010 cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

«DESESTIMAR el recurso planteado por D. Vidal , contra " Desestimación por silencio del Recurso de Reposición interpuesto frente a la desestimación presunta de solicitud de rectificación de autoliquidación, en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, e importe de 202.210,86 €, por vulneración de los derechos fundamentales de los arts. 14 y 19 CE ".

Todo ello sin expresa condena en costas. »

Segundo.

Contra la citada sentencia anunció recurso de casación el Procurador D. Francisco Javier Frexes Castrillo, en representación de Don Vidal que la Sala de instancia tuvo por preparado por diligencia de ordenación de 7 de julio de 2011, acordando el emplazamiento a las partes y la remisión de las actuaciones a este Tribunal Supremo.

Tercero.

Recibidas las actuaciones, por el recurrente se presentó escrito de interposición del recurso de casación anunciado, en el que, después de formular sus motivos, terminó suplicando a la Sala que «(...) dictar Sentencia por la que SE ESTIME EL RECURSO, casando y anulando la sentencia recurrida para en su lugar resolver estimando el recurso interpuesto contra la desestimación presunta de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones, con las consecuencias solicitadas en nuestro escrito de demanda».

Cuarto.

Comparecidos la recurrida y el Ministerio Fiscal, se admitió a trámite el recurso por providencia de 17 de octubre de 2011, concediéndose por diligencia de ordenación de 7 de febrero de 2012 un plazo de treinta días al recurrido y al Ministerio Fiscal para que formalizaran escrito de oposición, que tuvieron entrada, el del Fiscal, el día 23 de marzo de 2012, y en el que se pedía a la Sala: «(...) procede declarar NO HABER LUGAR al recurso de casación interpuesto contra la Sentencia de 13 de junio de 2011 de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana recaída en el Procedimiento Especial de Protección de Derechos Fundamentales nº. 8/4209/2011, con imposición de costas al recurrente por imperativo de lo dispuesto en el artículo 139.2 de la LRJCA ».

Y en el escrito de oposición de la parte recurrida, que tuvo entrada en el Registro de este Tribunal el 27 de marzo de 2012, la Abogada de la Generalidad Valenciana suplicaba a la Sala: «... después de los trámites oportunos , dicte sentencia por la cual se desestime el recurso de casación interpuesto y se declare conforme a Derecho la Sentencia recurrida».

Sexto.

Se señaló para votación y fallo del presente recurso la audiencia de 6 de febrero de 2013, acordándose en el acto dictar providencia, en la que, con suspensión del plazo para dictar sentencia, se acordó oír a las partes y al Ministerio Fiscal sobre : «el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad por posible inconstitucionalidad del artículo 12 Bis de la Ley 13/1997 , modificado por el artículo 16 de la Ley 10/2006 ambas de la Generalitat Valenciana, en relación con los arts. 14 , 31.1 y 139.1 CE , habida cuenta que la cuestión que se debate considera la Sala que no tiene que ver con la posible diferencia de tratamiento del deber de contribuir por el impuesto de sucesiones en legislaciones distintas, emanadas de Comunidades Autónomas asimismo distintas, sino dentro de una misma ley (y no por comparación de esta con otras), se trata de la validez constitucional de un diferente tratamiento de los contribuyentes sometidos al mismo impuesto en cuanto a la aplicación de una bonificación exclusivamente fundada en la circunstancia personal de la residencia, sin que se advierta, en principio, que ese elemento personal pueda tener relación con el deber de contribuir por el concreto impuesto de que se trata. ».

Séptimo.

La Procuradora Doña M^a Dolores de Haro Martínez, en nombre y representación del recurrente, presentó su escrito de alegaciones el 27 de febrero de 2013, en el que terminaba suplicando a la Sala que se acordase plantear la cuestión de inconstitucionalidad del art. 12 bis, apartado a), de la Ley 13/1997, en la redacción dada por la Ley 10/2006, ambas de la Generalitat Valenciana.

Por parte de la Abogado de la Generalitat Valenciana se presentó escrito del 5 de marzo de 2013, en el que, tras exponer las alegaciones que estimó convenientes sobre la constitucionalidad del artículo 12 Bis de la Ley 13/1997, solicitaba a la Sala que acordase la no procedencia del planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad contra el referido precepto.

El Ministerio Fiscal presentó escrito el 5 de marzo de 2013, en el que no se oponía, en los términos y con el alcance a los que su escrito de refiere, al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad suscitada.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Vicente Conde Martín de Hijas, Magistrado de la Sala

RAZONAMIENTOS JURIDICOS**Primero.**

En el recurso contencioso-administrativo interpuesto por vulneración del art. 14 y 19 CE por Don Vidal contra la desestimación por silencio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del impuesto de sucesiones y donaciones, satisfecha por él en cuantía de 202.210,86 €, se pretende la declaración del derecho a la bonificación prevista en el art. 12 bis de la Ley 19/1997 de las Cortes Valencianas, de 23 de diciembre, en su redacción por la Ley 10/2006, de 26 de diciembre y la devolución del ingreso indebido derivado de la autoliquidación más los intereses de demora.

El demandante no cuestiona que en el plano de la legalidad ordinaria la aplicación del art. 12 bis referido a su autoliquidación se ajustase a su situación, centrando su pretensión en la vulneración por dicha ley de los arts. 14 y 19 CE, al condicionar la bonificación que en el precepto legal se establece a la residencia del sujeto pasivo del impuesto de sucesiones en la Comunidad Valenciana, condición de residencia que él no cumple, a diferencia de sus hermanos, que comparten con él la condición de herederos de su padre común, y por ello sujetos al mismo impuesto que él y beneficiarios, a diferencia de él, de la bonificación que reclama. Entiende el recurrente, como explica el Fundamento Primero de la Sentencia de instancia, que la residencia del sujeto pasivo del impuesto es una circunstancia de carácter subjetivo no objetivo, que, con arreglo a la doctrina del Tribunal Constitucional, entra en el ámbito del art. 14 CE y no del artículo 31.1, considerando que es un criterio de diferenciación vedado por aquel artículo, por lo que solicitaba el planteamiento de Cuestión de Inconstitucionalidad.

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana rechazó la vulneración constitucional argüida por el recurrente, viniendo a considerar, en síntesis, que la diferencia cuestionada no debe encauzarse en el marco constitucional del art. 14 CE, sino en el del art. 31.1 CE. La Sentencia acepta, en definitiva, que la residencia del sujeto pasivo sea una circunstancia objetiva que justifique la diferencia en el régimen del impuesto de sucesiones. Se afirma en ella (F.D. Quinto) que: «en este caso la cuestión gira en torno a la inescindible conexión del principio de igualdad en materia tributaria con el resto de principios de justicia tributaria (generalidad, capacidad económica y progresividad del régimen tributario), como incluso en el principio de justicia en la vertiente del gasto público». Y «el recurrente confunde la mayor o menor potencia recaudatoria del ISD con su influencia o no en la capacidad económica global de los sujetos, que sin duda la tiene. Perspectiva que, en nuestro caso, se centra en el sistema autonómico, puesto que la capacidad económica gravada se ha generado en una Comunidad Autónoma determinada, la Valenciana, en virtud de los puntos de conexión que establece la LISD en función de la residencia del causante. El resultado práctico de la medida legislativa que combate la parte, considerado desde esta perspectiva, es que los residentes en la CAV ven sujetas sus distintas manifestaciones de capacidad económica al resto de cargas tributarias previstas en ella, y gozan, correlativamente, de un determinado nivel de disfrute del gasto público. No sucede igual con quienes, como el demandante, manifiestan puntualmente su capacidad económica en el territorio de la CAV y únicamente se ven sometidos en ella a esta obligación de índole tributaria, sin ninguna otra forma de contribución.»

Añade la Sentencia al razonamiento referido (F. D. Sexto) que la «la medida normativa combatida ni es arbitraria, ni está ayuna de fundamento legal». «No es arbitraria porque, siguiendo en este extremo el criterio de la STC 96/2002, de 25 de abril, sí responde a una finalidad constitucionalmente amparada que es la protección de la familia.» , y que «el recurrente olvida un elemento esencial en esta cuestión que es el marco constitucional, y el desarrollo legal del mismo, en el que se desenvuelve y que le proporciona el debido fundamento».

En el recurso de casación contra la Sentencia referida prescinde el recurrente del planteamiento de posible vulneración del art. 19 CE , centrándolo exclusivamente en el del art. 14 CE .

Segundo.

En trance de resolver el recurso de casación este Tribunal no comparte la argumentación clave de la Sentencia recurrida, que ha quedado transcrita en el Fundamento anterior.

En concreto entendemos que, si bien es correcta la afirmación de la parte relativa a la «inescindible conexión del principio de igualdad en materia tributaria con el resto de principios de justicia tributaria» , la respuesta ulterior no explica adecuadamente cómo, en su caso, a partir de esa conexión queda justificado el trato diferencial en el beneficio por razón de la residencia.

No vemos que en el planteamiento del recurrente se de la confusión que la Sentencia de instancia le imputa entre «la mayor o menor potencia recaudatoria del ISD» y «su influencia o no en la capacidad económica global de los sujetos que sin duda tiene» , confusión que, examinando por nuestra parte el planteamiento del recurrente en la instancia, no consideramos que pueda serle atribuida. Mas bien apreciamos que donde puede darse la confusión es en el razonamiento de la sentencia recurrida, cuando, de seguido en el párrafo antes reproducido, se razona sobre la sujeción de la capacidad económica gravada al sistema autonómico con el resultado de que «los residentes en la CAV ven sujetas sus distintas manifestaciones de capacidad económica al resto de cargas tributarias previstas en ella, y gozan, correlativamente, de un determinado nivel de disfrute del gasto público. No sucede igual con quienes, como el demandante, manifiestan puntualmente su capacidad económica en el territorio de la CAV y únicamente se ven sometidos en ella a esta obligación de índole tributaria, sin ninguna otra forma de contribución» .

Tal vez en la frase transcrita se haya omitido por error la inclusión del adverbio de negación "no", delante del verbo "manifiestan", lo que da mayor sentido a las frases transcritas.

Aún sin tal rectificación gramatical parece claro que en dicho pasaje de la Sentencia lo que viene a decirse es que, mientras que la capacidad económica de los residentes en Valencia, gravada por el impuesto, viene sujeta al resto de cargas tributarias previstas en dicha Comunidad Autónoma y correlativamente gozan del gasto público de esa Comunidad, la del no residente únicamente se ve sometida a ese impuesto de sucesiones sin ninguna otra forma de contribución.

Hasta donde podemos entender tal argumentación supone que el hecho de que los residentes en la Comunidad Valenciana contribuyan a ella por la totalidad de sus tributos y el no residente en ella lo haga solo en el caso de la sucesión de un residente en la misma, por el impuesto de sucesiones, justifica que en éste deba tributar más el no residente.

Un razonamiento tal supone que, en vez de centrar la consideración de la exigencia constitucional de igualdad ante la Ley en la referencia concreta a la ley de que se trate, se parte de una referencia de la posición del sujeto concernido en el sistema total; es decir, en relación a otras leyes del mismo; y a partir de la posible diferencia en él, se justifica la posibilidad de un tratamiento más gravoso en la concreta ley de que se trate. Una consideración tal entendemos que no es aceptable, pues supone sustituir el parámetro de referencia de igualdad ante la Ley o en la ley, que entendemos que es en cada caso la ley concreta respecto de la que se suscite le exigencia de igualdad del art. 14 CE , por una ambigua referencia al sistema global, lo que no consideramos correcto.

En un plano meramente hipotético pudiera tal vez aceptarse, como criterio de justificación de un determinado trato diferencial en una determinada ley, el hecho de que los sujetos favorablemente tratados en ella recibiesen un trato más gravoso que los demás en otra ley distinta, aunque constitucionalmente legítima, y que el objetivo de la primera pudiera ser el de compensar el trato de la segunda; pero para que un mecanismo de compensación tal fuese aceptable, sería preciso que la ley que estableciese el beneficio tributario se refiriese con precisión a la otra, bien en el propio precepto que lo establece o al menos en su Exposición de Motivos o Preámbulo; mas no consideramos que pueda aceptarse en el papel compensatorio indicado una eventual referencia implícita al sistema en su globalidad, que es lo que se viene a argumentar en el pasaje de la sentencia de instancia que enjuiciamos, cuando la ley concreta de que aquí se trata ni en el precepto cuestionado, ni en ningún otro, ni en el Preámbulo hace la más mínima indicación al respecto.

Entendemos así que esa referencia global de la sumisión de la capacidad económica gravada a otros tributos en un caso: el de los residentes en la Comunidad Valenciana, y no sumisión en otros: el de los no residentes, carente de reflejo alguno en la Ley, no resulta aceptable, por su imprecisión, pues ni tan siquiera puede darse por sentado el hecho de que se contribuya por otros tributos, ni aunque lo fuera, resultaría en sí mismo justificable.

El argumento de la sentencia que analizamos viene a resultar incluso en cierta medida paradójico, cuando introduce la idea de que los residentes «ven sujetas sus distintas manifestaciones de capacidad económica al resto de cargas tributarias previstas en ella, y gozan, correlativamente, de un determinado nivel de disfrute del

gasto público»; y sin embargo, al referirse a los no residentes, prescinde del factor de disfrute correlativo del gasto público.

Tal y como el argumento de la sentencia viene expresando, resulta que quienes disfrutan del nivel de gasto de la Comunidad Autónoma respecto a sus residentes, son además los beneficiarios de la diferencia tributaria que se cuestiona, mientras que a los que no se benefician de ningún nivel de gasto de la Comunidad, por no ser residentes en ella, ésta les grava su capacidad económica con mayor intensidad.

Si la correlación entre gravámenes de la capacidad económica y disfrute del gasto público tiene sentido, no resulta explicable que quienes no disfrutan del gasto público, deban sufrir mayor gravamen de su capacidad económica.

En el sistema de compensación que expresa el argumento de la sentencia que enjuiciamos precisamente la sumisión de los residentes al resto de las cargas tributarias establecidas en la Comunidad Autónoma se explica y compensa por el disfrute correlativo del gasto público de ésta, sin que tenga que ser compensado, si la ley no lo dice, en otro tributo; y no tiene sentido que a quien, por no ser residente en la Comunidad Autónoma, no disfrute del gasto público de ésta, su capacidad económica, manifestada en el impuesto, deba sufrir mayor gravamen que quien en relación con el mismo impuesto manifiesta similar capacidad económica. Es más, la relación que la sentencia establece entre la capacidad económica gravable y el gasto no tendría justificación en este caso, pues quien por no residir en la Comunidad no se beneficiaría en modo alguno del gasto público de ésta, no se encuentra en la situación, constitucionalmente prevista en el art. 31.1 CE, de tener que contribuir a un gasto público del que en modo alguno puede beneficiarse.

Así pues, la argumentación clave de la sentencia recurrida, en trance de decidir el recurso de casación contra ella, entendemos que no da respuesta en términos compartibles a la pretensión del recurrente.

Y tampoco consideramos respuesta adecuada a ella la argumentación con la que la sentencia recurrida sale al paso de la posible tacha de arbitrariedad, en razón de que la bonificación fiscal responda al fin legítimo de protección de la familia, pues tal fin legítimo podrá justificar, y de hecho aceptamos que justifique, el hecho del establecimiento de la bonificación fiscal, que en el recurso no se cuestiona; pero en modo alguno entendemos que pueda justificar que, establecida la bonificación, se excluya de su disfrute a quienes se encuentran en la misma situación que los beneficiarios en relación con el fin que constitucionalmente la justifica. Consideramos que el fin constitucionalmente legitimador debe referirse, no al establecimiento de la bonificación, sino a su limitación solo a ciertos familiares por razón de su residencia.

El rechazo de la fundamentación de la sentencia recurrida nos conduce a la posible estimación del recurso de casación; pero es aquí donde, para la estimación del recurso, la decisión de este Tribunal Supremo debe centrarse en el juicio que le merezca el art. 12 bis de la Ley valenciana 19/1997, en relación con el art. 14 CE. Solo si se parte de que el art. 12 bis referido resulta contrario a lo dispuesto en el art. 14 CE, como así lo entendemos, podemos, en su caso, estimar el recurso de casación y una vez anulado dicho art. 12 bis, por el Tribunal Constitucional, si así procede, entrando en el fondo del recurso contencioso-administrativo, estimarlo, anulando la desestimación por silencio de la impugnación de la autoliquidación del impuesto de sucesiones del que fué sujeto pasivo el demandante, y ordenando la devolución de lo abonado por el tributo con los intereses legales.

Nos encontramos, pues, ante el hecho de que la resolución del recurso depende exclusivamente del juicio de constitucionalidad respecto al art. 12 bis de la Ley valenciana citada, pues solo si tal precepto es anulado, facultad que corresponde en exclusiva al Tribunal Constitucional (art. 117, inciso final, 163 CE y 2.1a) LOTC), este Tribunal Supremo puede estimar el recurso de casación que ante él pende, con todas las consecuencias de ello derivadas en el ámbito de nuestra jurisdicción.

Por supuesto, si el precepto aludido resultase conforme a la Constitución, en nuestro enjuiciamiento del recurso de casación debiéramos desestimarlos, confirmando la sentencia recurrida, pues en el plano de la legalidad ordinaria la autoliquidación es totalmente ajustada a derecho.

Entendemos así que se da el supuesto establecido en el art. 163 CE y 35.1 LOTC, respecto a la dependencia del fallo de la validez constitucional de art. 12 bis de la Ley valenciana, que negamos, fijando para cumplir lo exigido por el art. 35.2 LOTC como norma "cuya constitucionalidad se cuestiona" dicho artículo 12 bis y como precepto constitucionales que consideramos por él vulnerados los artículos 14, 31.1 y 139.1 CE en los términos que pasamos a razonar.

Tercero.

El artículo 12 bis de la ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana dispone en su apartado a), que cuestionamos, lo siguiente:

«Gozarán de una bonificación del 99 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

a) 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 tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto. »

El referido art. 12 bis de la Ley 13/1997 es el último eslabón de un iter normativo que arranca de dicha Ley, en la que no se establecía el beneficio fiscal que nos ocupa, y que pasa por la Ley 16/2003, de 17 de diciembre, de la Comunidad Valenciana, y culmina en la Ley 10/2006 de 26 de diciembre, en que se le da la redacción que cuestionamos, que es en la que se introduce el elemento diferencial de la residencia en la Comunidad Valenciana.

El artículo 12 bis, introducido por el art. 36 de la citada Ley 16/2003 disponía:

«Artículo 12 bis. *Deducciones y Bonificaciones en la cuota.*

Gozarán de una bonificación del 99% de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

a) 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 .

b) Las adquisiciones "mortis causa" por parientes del causante que sean discapacitados físicos o sensoriales con un grado de minusvalía igual o superior al 65% o por discapacitados psíquicos con un grado de minusvalía igual o superior al 33% (en cualquiera que sea su grado de parentesco con el causante)».

Puede observarse que en ese precepto el beneficio fiscal no se condiciona a la residencia del sujeto pasivo del impuesto en la Comunidad Valenciana.

En el Preámbulo de la Ley se explica la novedad que supone la introducción de tal artículo en la Ley 13/1997 en los siguientes términos:

«La principal novedad hace referencia a la introducción, mediante un nuevo artículo Doce bis, de una bonificación del 99 por cien de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en relación con las adquisiciones «mortis causa» efectuadas por descendientes del causante menores de 21 años, encuadrados en el Grupo I de grado de parentesco del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Dicho beneficio responde a la necesidad de salvaguardar la neutralidad tributaria en la circunstancia del relevo generacional en la titularidad del patrimonio familiar no empresarial dentro del ámbito de la familia, de tal manera que la mayor neutralidad posible a este respecto permita el mantenimiento incólume del patrimonio heredado como recurso económico colectivo de la familia del fallecido. A dichas consideraciones hay que unir otra relacionada con la índole de los sujetos adquirentes pertenecientes al citado Grupo I de parentesco, esto es, los descendientes menores de 21 años. En tales casos, nos encontramos con infantes y adolescentes, normalmente sin recursos económicos propios, y, por tanto, en supuestos en los que el incremento patrimonial estático no queda compensado, o lo es a duras penas, con la situación dinámica de quebranto o pérdida de status económico originado por el hecho del fallecimiento del familiar que mantenía al heredero. Por tanto, parece conveniente tener en cuenta dicha circunstancia para reducir la tributación por este Impuesto de los descendientes más jóvenes, atendiendo a las mismas razones de justicia redistributiva que justifican la existencia misma del Impuesto y la salida de su objeto imponible del ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, evitando con ello que el metálico recibido para subsistir se deba aplicar, al menos en parte, al pago del Impuesto o que se tenga que liquidar, con idéntica finalidad contributiva, parte del patrimonio no empresarial susceptible de producir riqueza en un futuro.»

La redacción del art. 12 bis permanece idéntica durante los años 2004 y 2005, y es en la Ley 10/2006 en la que se le da la redacción cuestionada, que supone, por un lado, la aplicación de los beneficios de la bonificación a los parientes del Grupo II del art. 20.2.a) de la Ley 29/1987, y por otro, el condicionamiento de la misma por la residencia.

En el Preámbulo de esta Ley, y como explicación de la modificación introducida, se dice en el pasaje correspondiente a las modificaciones del Capítulo II de la Ley 13/1997:

«c) Modificación de la letra b) del apartado Uno y del subapartado 1º del apartado Dos del artículo Diez, así como del artículo Doce Bis de la Ley, que afectan a los siguientes aspectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en su modalidad de adquisiciones mortis causa:

En primer lugar, se establece una bonificación en la cuota del 99 por 100, aplicable en las adquisiciones mortis causa por los descendientes, cualquiera que sea su edad, por los ascendientes o por el cónyuge del causante, que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto.

La citada medida fiscal por razón de parentesco, que complementa a las ya establecidas con la misma finalidad en las transmisiones mortis causa para los años 2004, 2005 y 2006, debe enmarcarse en el contexto de la política social de apoyo a la familia directa y de fomento de la neutralidad fiscal del tráfico jurídico en el seno de la misma.»

Como se ve dicho preámbulo explica y justifica la finalidad de la ampliación de la bonificación en la cuota a los parientes del Grupo II de la Ley 29/1987, art. 20.2.a); pero no la introducción en ella del condicionamiento por la residencia en la Comunidad Valenciana, que es precisamente el elemento problemático de la cuestión.

Dicho art. 12 bis viene precedido en la Ley 13/1997 de los art. 10 a 12 que regulan respectivamente "Deducciones", "Tarifa" y "Cuota Tributaria" ; en ninguno de los cuales se establece, como elemento rector, el de la residencia del sujeto pasivo del impuesto.

Para la regulación de este impuesto, según lo dispuesto en el art. 10.4.a) de la LO 8/1980 de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas , como tributo cedido a éstas, se atenderá al domicilio del causante, a diferencia de otros impuestos cedidos, en que se atiende al de los sujetos pasivos.

Resulta así del tratamiento normativo del Impuesto de Sucesiones regulado por la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana, que mientras que en la regulación en todos sus elementos (bases liquidables, reducciones, tarifa), todos los sujetos pasivos del mismo reciben el mismo trato fiscal, sin que opere como elemento diferencial el de la residencia, el beneficio fiscal consistente en la bonificación del 99 por 100 de la cuota, que supone prácticamente la exoneración del impuesto, se introduce en la ley una diferencia de trato en función de la residencia, de modo que los sujetos pasivos residentes en la Comunidad Valenciana se benefician de la bonificación, y los no residentes en ella no, pese a que la relación de unos y otros con el causante de la herencia sea la misma, y que la parte del caudal hereditario que les corresponda pueda ser igual.

La diferencia en el tratamiento legal es, pues, inequívoca, suscitándose así la necesidad de su justificación constitucional.

Sobre el particular hemos de aclarar de partida, como hacíamos en la Providencia por la que abríamos el trámite de audiencia de las partes y del Ministerio Fiscal, que la Sala consideraba que «que la cuestión que se debate ... no tiene que ver con la posible diferencia de tratamiento del deber de contribuir por el impuesto de sucesiones en legislaciones distintas, emanadas de Comunidades Autónomas asimismo distintas, sino dentro de una misma ley (y no por comparación de esta con otras), se trata de la validez constitucional de un diferente tratamiento de los contribuyentes sometidos al mismo impuesto en cuanto a la aplicación de una bonificación exclusivamente fundada en la circunstancia personal de la residencia». En la Providencia sometíamos a las partes a la posible inconstitucionalidad en relación con los arts. 14 , 31.1 y 139.1 CE , punto de partida del que partimos al plantear ante el Tribunal Constitucional la cuestión y junto a ese punto de partida, y para centrar desde el principio la cuestión, debe precisarse el ya adelantado de que lo cuestionado no es el beneficio fiscal, justificado correctamente en el Preámbulo de la Ley, sino que dicho beneficio se limite a los residentes en la Comunidad Valenciana.

Cuarto.

No parece oportuno que debamos exponer de modo exhaustivo al Tribunal Constitucional al que nos dirigimos, cuál es su doctrina respecto del principio constitucional de igualdad en materia tributaria, que lógicamente le consta, sin necesidad de que por nuestra parte debamos recordársela. Sí resulta necesario para nosotros, no obstante, partir de ella como pauta para nuestra propia argumentación.

Tomamos como punto de partida la STC 96/2002 de 25 de abril , que resolvía un problema constitucional en gran parte similar al que aquí suscitamos, al referirse a una diferencia de trato por razón de la residencia, si bien la Sentencia enjuiciaba un recurso de constitucionalidad contra una ley estatal, estimando el recurso.

La sentencia resume la consolidada doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de igualdad en materia tributaria en su Fundamento Jurídico 7, que debe servirnos de pauta en nuestro propio análisis.

Dice dicho Fundamento Jurídico:

«sobre las exigencias que la igualdad impone en la creación del Derecho -igualdad en la Ley- existe una muy amplia doctrina de este Tribunal que puede sintetizarse ahora recordando que las diferencias normativas son conformes con la igualdad cuando cabe discernir en ellas una finalidad no contradictoria con la Constitución y cuando, además, las normas de las que la diferencia nace muestran una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad con el fin así perseguido. Tan contraria a la igualdad es, por lo tanto, la norma que diversifica por un mero voluntarismo selectivo como aquella otra que, atendiendo a la consecución de un fin legítimo, configura un supuesto de hecho, o las consecuencias jurídicas que se le imputan, en desproporción patente con aquel fin o sin atención alguna a esa necesaria relación de proporcionalidad (STC 75/1983, de 3 de agosto [RTC 1983\75] , F. 2). En consecuencia, este Tribunal ha venido exigiendo para permitir el trato dispar de situaciones homologables la concurrencia de una doble garantía: a) La razonabilidad de la medida, pues no toda

desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) La proporcionalidad de la medida, pues el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas desigualdades en la que no existe relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, pues para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos (por todas, las SSTC 76/1990, de 26 de abril [RTC 1990\76], F. 9 ; 214/1994, de 14 de julio [RTC 1994\214], F. 8 ; 46/1999, de 22 de marzo [RTC 1999\46], F. 2 ; 200/2001, de 4 de octubre [RTC 2001\200], F. 4 ; y 39/2002, de 14 de febrero [RTC 2002\39], F. 4).

Por otra parte, también hay que tener presente que la valoración que se realice en cada caso ha de tener en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto, el art. 31.1, cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta, pues, la igualdad ante la Ley Tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el último precepto constitucional citado (SSTC 27/1981, de 20 de julio, F. 4 ; 19/1987, de 17 de febrero [RTC 1987\19], F. 3 ; 209/1988, de 10 de noviembre [RTC 1988\209], F. 6 ; 45/1989, de 20 de febrero [RTC 1989\45], F. 4 ; 221/1992, de 11 de diciembre [RTC 1992\221], F. 4 ; 54/1993, de 15 de febrero [RTC 1993\54], F. 1 ; 214/1994, de 14 de julio, F. 5 ; 134/1996, de 22 de julio [RTC 1996\134], F. 6 ; y 46/2000, de 17 de febrero [RTC 2000\46], F. 4). Efectivamente, dicho precepto constitucional dispone que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio». Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula no sólo a los ciudadanos sino también a los poderes públicos (STC 76/1990, de 26 de abril, F. 3) ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los poderes públicos están obligados, en principio, a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación. La expresión «todos» absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario. Se trata, a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional -el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas- que implica, de un lado, una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre (SSTC 27/1981, de 20 de julio, F. 4 ; 150/1990, de 4 de octubre [RTC 1990\150], F. 9 ; 221/1992, de 11 de diciembre, F. 4 ; y 233/1999, de 16 de diciembre [RTC 1999\233], F. 14), y, de otra parte, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado.

Aunque el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración de los tributos, no correspondiendo a este Tribunal enjuiciar si las soluciones adoptadas en la Ley son las más correctas técnicamente, sin embargo, sí estamos facultados para determinar si en el régimen legal del tributo el legislador ha vulnerado el citado principio de igualdad (SSTC 27/1981, de 20 de julio, F. 4 ; 221/1992, de 11 de diciembre, F. 4, 214/1994, de 14 de julio, F. 5 ; y 46/2000, de 17 de febrero, F. 4). Por este motivo, la exención o la bonificación -privilegio de su titular- como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1 CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, sólo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc), quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando «se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31 » (STC 134/1996, de 22 de julio, F. 8).

Dado que el juicio de igualdad es de carácter relacional «requiere como presupuestos obligados, de un lado, que, como consecuencia de la medida normativa cuestionada, se haya introducido directa o indirectamente una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas (STC 181/2000, de 29 de junio [RTC 2000\181], F. 10) y, de otro, que las situaciones subjetivas que quieran traerse a la comparación sean, efectivamente, homogéneas o equiparables, es decir, que el término de comparación no resulte arbitrario o caprichoso (SSTC 148/1986, de 25 de noviembre [RTC 1986\148], F. 6 ; 29/1987, de 6 de marzo [RTC 1987\29], F. 5 ; 1/2001, de 15 de enero [RTC 2001\1], F. 3). Sólo una vez verificado uno y otro presupuesto resulta procedente entrar a

determinar la licitud constitucional o no de la diferencia contenida en la norma» (STC 200/2001, de 4 de octubre , F. 5). »

Con ese parámetro doctrinal de referencia los elementos a analizar respecto a la diferencia establecida en el régimen de la bonificación que nos ocupa en razón de la residencia deberán ser los siguientes:

- 1.- La constatación de la diferencia, que en este caso no ofrece duda.
- 2.- La justificación de la misma que en todo caso incumbe al poder público que la ha establecido (SSTC 75/1983 de 3 de agosto F.J. 5 ; 200/2001 de 4 de octubre F.J. 4.b) por todas).

Dentro de ese capítulo de la justificación en este caso deberá examinarse:

- a) Si los grupos de personas en que se establece la diferencia son homogéneos.
- b) Si existe un fin constitucionalmente legítimo que justifique la diferencia por razón de la residencia.
- c) Si en caso de que tal fin exista las consecuencias jurídicas que resultan de la distinción son adecuadas y proporcionadas al fin.
- d) La valoración de la diferencia en el ámbito de relaciones en que se proyecta, que es en este caso el del régimen del impuesto de sucesiones y donaciones.
- e) Finalmente si la residencia puede operar como elemento de diferenciación, en relación con el art. 139.1 CE .

Quinto.

Por lo que hace a la homogeneidad entre los grupos de personas; ésto es, a la igualdad de partida entre los sujetos entre los que se establece la diferencia, entendemos que resulta clara, al tratarse de un impuesto de sucesiones, cuyos sujetos pasivos se encuentran en el mismo grado de relación familiar con el causante de la sucesión, sin más diferencia entre ellos que el hecho de la residencia, que es en torno al que se suscita su justificación constitucional.

En lo relativo al fin constitucionalmente legítimo, debemos volver a la que antes calificamos como base de partida, de que el fin en función del cual pueda, en su caso, justificarse la medida diferenciadora, no debe relacionarse con el establecimiento de la bonificación, que nadie cuestiona, ni por supuesto nosotros, sino con la limitación de la misma a solo los residentes en la Comunidad Valenciana en el momento del fallecimiento del causante.

En el caso actual, que según ha quedado explicado en el Fundamento de Derecho Tercero, tanto el Preámbulo de la Ley 16/2003, que introdujo el art. 12 bis de la Ley 13/1997 , como el de la Ley 10/2006 por la que, modificando dicho art. 12 bis, se le dió la redacción que cuestionamos, se limitan a justificar la bonificación en razón de la protección de la familia y de la neutralidad tributaria en la circunstancia de la tramitación mortis causa de los bienes entre parientes.

El de la Ley 16/2003 es más explícito respecto de la razón de esa neutralidad, en la que no se introducía la diferencia, cuya constitucionalidad ahora cuestionamos. La Ley 10/2006, que es la que introduce el precepto cuestionado, incluye en él, como ya se dijo, la doble novedad de ampliar el grupo de beneficiarios de la bonificación a los del Grupo II del 20.2.a) de la Ley 29/1987, y de condicionar la bonificación en razón de la residencia, estableciendo así la diferencia de trato fiscal entre los sujetos del mismo impuesto y ligados con el causante por la misma relación de parentesco, de modo que desde el prisma del fomento de la protección de la familia y de la neutralidad tributaria de la transmisión mortis causa del caudal familiar dicho fin se da en los mismo términos respecto a residentes y no residentes. Su preámbulo se limita a la explicación de la bonificación en los términos ya referidos, sin alusión alguna al elemento de novedad que implicaba el factor residencia.

Falta, pues, como ya se adelantó cualquier referencia a la razón del diferente trato normativo, lo que supone de por sí que el poder público, al que corresponde, como se indicó antes, justificar la diferencia, no lo hace en la Ley en la que se establece.

En la búsqueda de esa justificación, que, en principio se debiera haber explicitado en el Preámbulo de la ley, el Tribunal ha examinado el iter parlamentario de su elaboración, reflejado en el Boletín Oficial de las Cortes Valencianas, y hemos podido constatar que tampoco en él aparece referencia alguna de la razón de la diferencia que nos ocupa. En el debate parlamentario en lo referente al hecho de la bonificación misma, existen enmiendas de supresión; pero el elemento de la residencia está por completo ausente del debate.

Si, pues, la Ley cuestionada no da cuenta del fin al que responde la diferencia de trato normativo que deriva de la introducción del factor de la residencia, parecería en principio que nos encontramos ante una circunstancia personal, de las aludidas genéricamente en el art. 14 CE , y que la diferencia establecida en relación con ella resulta contraria a dicho precepto constitucional.

Debe examinarse, no obstante, si aunque la ley misma no lo explicita, puede inferirse razonablemente de la misma el fin en función del que se establece la diferencia. Pero es al poder público del que deriva la norma

cuestionada al que incumbe la carga de justificar la existencia de tal fin, según se indicó en su momento. Eso nos lleva al examen de las alegaciones de la Comunidad Autónoma Valenciana en el trámite de audiencia previa al planteamiento de la Cuestión de Inconstitucionalidad.

Y es lo cierto que en dichas alegaciones, que consideramos de gran ambigüedad, no se alcanza a fijar con una mínima precisión cuál pueda ser dicho fin, mezclándose en ellas consideraciones que tienen que ver con la diferencia de trato de una misma situación en legislaciones de diferentes Comunidades Autónomas, que nada tienen que ver con el caso actual, con consideraciones que estimamos que pueden referirse al análisis de la Ley en los términos que sometíamos a su audiencia, y que pueden tener relación con el capítulo de análisis que indicamos en el Fundamento anterior, párrafo final, apartado d).

Lo más próximo a la concreción del fin constitucional al que, en su caso, puede orientarse la utilización del elemento residencia para diferenciar entre sujetos pasivos de un mismo impuesto de sucesiones con la misma relación de parentesco con el causante de la herencia, es la afirmación de que «la consecución de determinadas políticas sectoriales» puede justificar esa diferencia.

Pero para que la consecución de determinadas políticas sectoriales pueda valer como fin constitucionalmente legítimo, a los efectos que nos ocupan, la exigencia ineludible es la de determinar cuáles sean las políticas sectoriales de que se trata; y es lo cierto que la Comunidad Autónoma no determina qué política, ni qué objetivos, fuera del de beneficiar a sus residentes, puedan ser los considerados.

Que el planteamiento de un objetivo de política económica pueda valer como fin de interés general constitucionalmente lícito, en función del cual, en cuanto elemento de dicha política, la residencia de los sujetos pasivos de los impuestos pueda ser un factor a considerar, es algo que no ofrece dudas, y a lo que, aunque por vía de ejemplo, se alude la STC 96/2002, que nos está sirviendo de pauta para nuestro propio discurso; pero una cosa es la existencia de una cierta política sectorial; y otra que, como tal, pueda aceptarse el trato diferente de los sujetos pasivos de un mismo impuesto exclusivamente por razón de su residencia.

La Comunidad Autónoma en relación con su inconcreta referencia a las políticas sectoriales, como posible base de justificación del beneficio reservado a los residentes en ella, aduce que «los sistemas fiscales de las CCAA, de forma directa o indirecta tenderán a favorecer a sus residentes entendiendo como justificación suficiente que ello refrendará la consecuencia de políticas sectoriales a la par que retroalimentará la propia riqueza».

Tal alegación, sobre la que deberemos volver al afrontar la relación del precepto con el art. 139.1 CE, no resulta mínimamente convincente para justificar la existencia de un fin constitucionalmente legítimo en cuanto clave de la diferencia de tratamiento normativo que el elemento residencia supone.

En ella se pretende que el propósito de beneficiar a los residentes se justifica para la consecución de políticas sectoriales, que a su vez retroalimentarán la propia riqueza.

Un planteamiento tal no lo consideramos aceptable, por la absoluta vaguedad e inconcreción de la referencia a las políticas sectoriales y a la retroalimentación de la riqueza. Va de suyo que cualquier sistema fiscal tiene como objetivo último el de posibilitar el gasto del ente público que lo establece, gasto que siempre tiene como finalidad la realización de sus políticas.

Y al propio tiempo, por exigencia de lo dispuesto en el art. 31.1 CE, los sujetos al sistema fiscal de que se trate, que, tratándose de una Comunidad Autónoma, serán, en principio, los residentes en ella, contribuirán al sostenimiento de dichos gastos públicos «de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad, y progresividad».

En el marco constitucional referido, no se alcanza a comprender cómo el favorecimiento de los residentes en el tratamiento fiscal, (en comparación con los no residentes, se supone, aunque no se diga con la crudeza con la que lo decimos aquí), pueda tener encaje en la financiación de políticas sectoriales; y sobre todo, qué relación pueda tener, en su caso, dicho fin de favorecimiento con la exigencia constitucional de que el sistema fiscal se inspire en la capacidad fiscal, y los principios de igualdad y progresividad.

Si lo que se quiere decir como explicación es que el favorecimiento de los propios residentes respecto a los no residentes es de por sí un fin constitucionalmente lícito, tal proposición la consideramos constitucionalmente inaceptable, aunque luego volveremos sobre ella.

Desde luego ese fin de favorecimiento entendemos que en modo alguno puede hacerse pasar como política sectorial, en función de la cual, y como instrumento de la misma, el factor de la residencia del sujeto pasivo del impuesto pueda convertirse, de circunstancia personal del mismo, a valorar en el marco del art. 14 CE, en elemento objetivo de un determinado impuesto constitucionalmente legítimo, a valorar en el marco del art. 31.1 CE.

Afirmamos así, en suma, que, no es ya que la ley que establece el trato desigual en el impuesto de sucesiones y donaciones no indique explícitamente cuál pueda ser, en su caso, el fin constitucionalmente legítimo al que responde, y que por lo tanto pueda justificarlo, sino que tal fin ni puede inferirse de la regulación que se cuestiona, ni la Comunidad Autónoma que ha promulgado la ley ha justificado en este trámite procesal, cumpliendo la carga que al respecto le incumbe, cuál fuera ese fin, lo que bastaría ya por sí solo para poder entender que la diferencia normativa cuestionada vulnera el art. 14 CE y consecuentemente el art. 31.1 CE.

Por supuesto, si no existe (y afirmamos que no existe), el fin constitucionalmente legítimo que justifique la diferencia por razón de la residencia (Fundamento de Derecho Cuarto, in fine, letra b), huelga plantearse si quiera que las consecuencias jurídicas que resultan de la desestimación por razón de la diferencia (mismo Fundamento de Derecho in fine, letra c), puedan ser constitucionalmente proporcionadas a ese fin, y la valoración de las mismas (letra d) de dicho Fundamento de Derecho) en el ámbito de relaciones en que se proyecta.

En todo caso no está de más señalar, aunque en realidad se reiteren ideas ya expuestas antes, que en modo alguno podríamos considerar diferencia razonablemente proporcionada al fin el trato desigual, si se parte de que la capacidad económica gravada es la reflejada en una igual adquisición mortis causa de la herencia del mismo causante, y que el fin del fomento de protección a la familia y de su neutralidad contributiva en la transmisión se da con absoluta igualdad entre los sujetos pasivos del impuesto, ligados con el mismo vínculo familiar con el causante.

En ninguno de esos elementos determinantes del impuesto opera la residencia, que es un elemento añadido en la ley, en principio ajeno a la dinámica del impuesto, en el que no cuenta en ninguno de sus elementos la residencia del sujeto pasivo.

Resta finalmente del elenco temático que indicamos en el Fundamento Cuarto in fine, el del apartado e) que consideramos en este caso de las más subida importancia constitucional.

Sexto.

Es necesario en ese planteamiento que partamos de la STC 247/2007, de 12 de diciembre F. J. 14º, como parámetro de nuestro propio análisis, puesto que no planteamos, (lo reiteramos una vez más), la comparación del régimen jurídico de leyes de diferentes Comunidades, sino que lo que se suscita, como dijimos en la Providencia por la que abrimos el trámite de audiencia de las partes, es del análisis de la validez constitucional del diferente tratamiento de los contribuyentes sometidos a un mismo impuesto en cuanto a la aplicación una la bonificación exclusivamente fundada en la circunstancia personal de la residencia.

Conviene transcribir aquí lo que se dice en el citado fundamento Jurídico 14, punto final:

«En suma, de todo lo dicho se desprende que el art. 139.1 CE («todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del Estado»), encuentra virtualidad y proyección en el territorio de cada una de las Comunidades Autónomas en el que se suman el criterio de igualdad sustancial en cuanto a los derechos constitucionales y el criterio de igualdad que se deriva de la intervención legislativa de la correspondiente Comunidad Autónoma.»

Consideramos que, si la residencia por sí sola, (y al margen de cualquier posibilidad de que en el ámbito tributario pudiera obedecer a un determinado objetivo constitucionalmente legítimo que, como ya acabamos de razonar, consideramos que no concurre en este caso), bastase para establecer respecto de ciertos derechos tributarios tratamientos diferentes, exclusivamente en razón de que se tenga o no residencia en la Comunidad Autónoma de que se trate, el art. 139.1 CE, en los términos en que lo ha interpretado la referida STC 247/2007, quedaría sin ninguna posibilidad de aplicación, careciendo así de virtualidad normativa. Y no parece que una conclusión tal pueda ser aceptable, predicada de un precepto constitucional que, como todos los de la Constitución, sobre todo los de carácter dispositivo, deben tenerla; y más, cuando se trata, como es propio del art. 139.1 CE, de un principio general de la Organización Territorial del Estado.

No es compartible, por ello, la afirmación, que se desliza en la conclusión final del escrito de la Comunidad Autónoma Valenciana, en la que, al socaire de la defensa de las políticas sectoriales de las Comunidades Autónomas, se llega a afirmar que «los sistemas fiscales de la CCAA, de forma directa o indirecta tenderán a favorecer a sus residentes entendiéndolo como justificación suficiente, que ello refrendará la consecución de políticas sectoriales a la par que retroalimentará la propia riqueza». Tal afirmación la consideramos directamente contraria a lo dispuesto en el art. 139.1 CE.

En ella se mezclan, entendemos, de modo inaceptable, lo que sean políticas sectoriales, sin duda, constitucionalmente legítimas, como expresión de la autonomía de las CCAA, con el desviado criterio de favorecimiento de los residentes frente a los no residentes, cuando a unos y a otros se aplica la misma ley.

Una cosa es que, en principio, el criterio de la residencia pueda definir la base subjetiva de referencia de la legislación autonómica, de modo que con carácter general la legislación de cada autonomía se refiera a los residentes en su territorio, y no a los que residan fuera de él; y otra distinta que, cuando en función de un determinado punto de conexión, (como ocurre, dado lo dispuesto en el art. 10.4.1) de la LO 8/1980, de 22 de Septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas), se someta a la legislación de la Comunidad Autónoma a una persona no residente en ella, como es aquí el caso, la Ley autonómica pueda negarle derechos que concede a sus residentes.

No consideramos aceptable el planteamiento inicial de las alegaciones de la Comunidad Autónoma Valenciana de «...aunque el planteamiento de la infracción, tal y como se efectúa en la Providencia no se refiere a

las diferencias surgidas de las distintas normativas de las CCAA, hemos de situar la cuestión a partir de este contexto para justificar como los residentes en una u otra comunidad se ven abocados a soportar regímenes fiscales diversos ya sea por proceder de las normativas de distintas CCAA o ya lo fuere porque la misma norma, diferencia, sopesando otros criterios de contrapeso y amparándose en la consecución de determinadas políticas sectoriales, como veremos en función de la residencia, sin que ello dé lugar a la infracción de los preceptos constitucionales ».

Tal planteamiento en la argumentación de la Comunidad Autónoma Valenciana es la base de partida de su reiterada alusión a sentencias del Tribunal Constitucional, en las que (salvo la STC 96/2002) los casos que resuelven tienen que ver con impugnaciones de pretendidos tratamientos desiguales, que tienen como parámetros normativos de referencia legislaciones diferentes y no tratamientos distintos en una ley.

En definitiva el planteamiento de dicha Comunidad, que no podemos compartir, se sitúa al margen del que le sometíamos en la providencia de apertura de trámite de audiencia.

No es aceptable, así, en nuestro criterio, la tesis de la Comunidad Autónoma Valenciana de que pueda operar, como contexto para el análisis de la posible justificación de una diferencia de trato fiscal en razón de la residencia, el hecho de las distintas normativas de las CCAA, cuando, como se planteaba en nuestra aludida Providencia, la única normativa a considerar es la de la Comunidad Autónoma Valenciana.

Es en ese único contexto en el que debe valorarse en términos constitucionales, si el trato fiscal de los sujetos pasivos de un mismo impuesto (el de sucesiones en este caso, y en relación con él el del otorgamiento de un beneficio en la cuota) puede ser diferente en razón exclusivamente de la residencia de dicho obligado tributario, con el resultado que antes hemos argumentado.

Hemos de afirmar, en conclusión, que consideramos que el artículo cuestionado vulnera además de los arts. 14 y 31.1 CE , el 139.1.

Séptimo.

No podemos cerrar nuestra argumentación sin referirnos, aunque sea brevemente, al informe del Ministerio Fiscal en el trámite de audiencia. En este, con indudable sutileza, viene en cierto sentido a incidir en el planteamiento de la Comunidad Autónoma de mezclar el fenómeno de la pluralidad de legislaciones autónomas con el trato diferente de una misma y única legislación, para suscitar en términos de duda si el factor residencia puede justificar la diferencia de cuota.

La posición del Fiscal no es en este punto inequívoca, a diferencia de la de la Comunidad Autónoma, pues no llega a sostener que en este caso concreto esa diferencia sea constitucionalmente aceptable, moviéndose en realidad en un plano de planteamiento de dudas, que no nos sirven de apoyo para formar nuestro propio criterio.

Aunque sin llegar a sostener que el precepto que cuestionamos no vulnera el art. 14 CE , viene prácticamente a excluir tal vulneración al final de su razonado discurso, en un pasaje de conclusiones que es conveniente reproducir aquí en su literalidad:

«El Fiscal entiende que no puede desvincularse la configuración de ese derecho de los ciudadanos afectados -y tratados por la ley de forma innegablemente distinta- de otro eje no menos relevante de la arquitectura constitucional, que es denominado Estado de la Autonomía. Dicho más nítidamente: a lo largo del presente escrito se ha tratado de poner de manifiesto que decidir sobre la constitucionalidad del art. 12 bis de la Ley 13/1997 de la Generalitat Valenciana no resulta, en modo alguno, inocuo desde el punto de vista del sistema de financiación e incluso de la definición del modelo competencial de las Comunidades Autónomas. Centrada así la cuestión, existen consideraciones de proporcionalidad o de ponderación entre valores e instituciones que emanan de la propia Constitución, y que de manera inevitable colisionan y/o se equilibran dentro de ella. Es lo que, a juicio del Fiscal, sucede en el presente supuesto, aunque sea en un área muy específica y con unas consecuencias muy concretas, entre al autogobierno de las Comunidades Autónomas y el derecho a la igualdad de todos los ciudadanos del Estado español. Evidentemente determinar en qué medida esa colisión cabe, precisamente, dentro de los límites de la Constitución, y cómo se resuelve, exige determinar hasta qué punto, o en qué medida, uno de esos valores ha de primar sobre el otro. El planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, por tanto, está sin duda justificado, pero a juicio de este Ministerio no es el derecho a la igualdad, en su formulación genérica del art. 14 CE , un parámetro que pueda tomarse en consideración aisladamente a la hora de exponer ante el Tribunal Constitucional las implicaciones del problema. Es cierto que hay una norma que, respecto de un mismo impuesto, genera deberes de tributación cuantitativamente diferentes a los ciudadanos en función de su lugar de residencia. Pero a juicio del Fiscal no se trata de determinar sólo si esa norma afecta al derecho de la igualdad, sino de precisar además que en este caso el derecho a la igualdad así concebido puede afectar a la capacidad de autogobierno de una Comunidad Autónoma, y, por extensión, a la de todas ellas. Ese dato no debería ser, a juicio del Fiscal, irrelevante a la hora de plantear -y sobre todo de motivar- la cuestión ante el Tribunal Constitucional».

Consideramos que el planteamiento del Fiscal epítome de su argumentación precedente incurre en la mezcla de planos que al principio referíamos, debiéndonos remitir para contestar a dicho planteamiento a lo que ya se ha razonado antes.

Los razonamientos contenidos en el Fundamento precedente estimamos que dan respuesta al planteamiento del Fiscal y sobre todo evidencian que, al plantear la cuestión de inconstitucionalidad, no tomamos en consideración el art. 14 CE aisladamente, sino atendiendo, y dándoles respuesta anticipada, a las consideraciones del escrito del Fiscal, que, se insiste, en ningún momento afirma que el precepto cuestionado no vulnera el art. 14 CE, sino que plantea dudas en función de las cuales considera que quizás pueda ser conforme a dicho precepto constitucional.

Octavo.

Recapitulando lo razonado con anterioridad:

1º).- Consideramos que la sentencia recurrida en esta casación no da respuesta constitucionalmente aceptable a la pretensión del recurrente; pero que la estimación del recurso depende exclusivamente de la validez constitucional del inciso final del apartado a) del art. 12 bis de la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana, que consideramos contrario a los arts. 14, 31.1 y 139.1 CE, por lo que nos vemos obligados, para decidir el recurso de casación, a plantear ante el Tribunal Constitucional Cuestión de Inconstitucionalidad conforme a lo dispuesto en el art. 163 CE y 35. LOTC.

2º).- Entendemos que entre los sujetos pasivos del impuesto de Sucesiones regulado en la Ley 13/1997, y en concreto respecto al beneficio fiscal regulado en el art. 12. bis a), existe una situación de absoluta igualdad.

3º).- Entendemos que el tratamiento desigual en la bonificación fiscal que deriva del elemento de la residencia, no responde a ningún fin constitucionalmente legítimo, y que por tanto, al introducir tal elemento diferencial en la regulación del beneficio, se vulneran los arts. 14 y 31.1 CE.

4º).- Entendemos que el tratamiento diferencial en la regulación del beneficio fiscal establecido en el art. 12 bis referido, basado exclusivamente en el elemento de la residencia en la Comunidad Autónoma, constituye un trato desigual entre españoles contrario a lo dispuesto en el art. 139.1 CE.

LA SALA ACUERDA

Plantear Cuestión de Inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional respecto del art. 12 bis de la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana, por vulneración de los arts. 14, 31.1 y 139.1 CE, suspendiendo provisionalmente las actuaciones del recurso de casación hasta que el Tribunal Constitucional se pronuncie sobre su admisión.

Elevar la cuestión de Inconstitucionalidad al Tribunal Constitucional junto con testimonio de los autos principales y las alegaciones formuladas en el trámite de audiencia.

Notificar a las partes esta resolución con la advertencia de que contra ella no cabe recurso alguno.

Lo mandó la Sala y firman los Magistrados Excmos. Sres. al inicio designados

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.