
SENTENCIA 60/2015, de 18 de marzo (BOE núm. 98, de 24 de abril de 2015)

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, Presidente, doña Adela Asua Batarrita, don Luis Ignacio Ortega Álvarez, doña Encarnación Roca Trías, don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré, don Juan José González Rivas, don Santiago Martínez-Vares García, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Pedro González-Trevijano Sánchez, don Ricardo Enríquez Sancho y don Antonio Narváez Rodríguez, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 3337-2013, promovida por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo respecto del art. 12.bis de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas 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, por presunta vulneración de los arts. 14, 31.1 y 139.1, todos ellos de la Constitución. Han comparecido el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, y el Fiscal General del Estado. Ha sido Ponente el Magistrado don Antonio Narváez Rodríguez, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. El día 30 de mayo de 2013 tuvo entrada en el Registro General del Tribunal Constitucional un escrito de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo al que se acompaña, junto al testimonio del correspondiente procedimiento, el Auto de 8 de mayo de 2013 por el que se acuerda plantear cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 12 *bis* de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas 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, por presunta vulneración de los arts. 14, 31.1 y 139.1, todos ellos de la Constitución.

2. Los antecedentes de hecho del planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad, sucintamente expuestos, son los siguientes:

a) Con fecha de 13 de abril de 2010, don Gaspar Juan Armelles Reig, junto con sus hermanas (doña Emilia y doña María del Carmen Armelles Reig) y su madre (doña Emilia Reig Roig), presentaron ante el Servicio territorial de economía y hacienda de Castellón la declaración-liquidación del impuesto sobre sucesiones correspondiente a la sucesión de su padre y cónyuge, respectivamente, don Gaspar Armelles Linares, en la que con una misma porción hereditaria individual para cada uno de los descendientes de 841.999,40 €, la cuota tributaria derivada de la normativa del impuesto ascendía a 1.985,96 € para el primer heredero (doña Emilia), tras aplicarse una bonificación del 99 por 100 por tener su residencia habitual en la Comunidad Valenciana de conformidad con el art. 20.2 a) de la Ley de la Comunidad Valenciana 29/1987; a 2.184,55 € para el segundo heredero (doña María del Carmen), tras aplicarse la misma bonificación del 99 por 100 por tener igualmente su residencia habitual en la Comunidad Valenciana; y a 202.210,86 € para el tercer heredero (don Gaspar Juan), quien no tenía derecho a aplicarse la citada bonificación del 99 por 100 por no tener su residencia habitual en la Comunidad Valenciana.

b) Solicitada la rectificación de la anterior autoliquidación por don Gaspar Juan Armelles Reig al considerar que la norma legal de cobertura establecía una discriminación contraria a la Constitución y sin haber obtenido respuesta alguna en el plazo de seis meses, interpuso un recurso contencioso-administrativo (núm. 03-2162-2010) por el procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, que por Sentencia núm. 727/2011, de 13 de junio, de la Sección Tercera, lo desestimó, por considerar que “la medida normativa combatida ni es arbitraria, ni está ayuna de fundamento legal”, pues “responde a una finalidad constitucionalmente amparada que es la protección de la familia”.

c) Interpuesto un recurso de casación ante el Tribunal Supremo (núm. 4209-2011) contra la anterior Sentencia, concluso el procedimiento y señalado por providencia con fecha de 21 de enero de 2013 para votación y fallo el día 6 de febrero de 2013, por nueva providencia del día 11 de febrero de 2013 se suspendió el señalamiento citado, acordando oír a las partes y al Ministerio Fiscal para que alegasen lo que considerasen

oportuno sobre el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad con relación al art. 12 *bis* de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, en la redacción dada por el art. 16 de la Ley de la Comunidad Valenciana 10/2006, por si pudiera ser contrario a los arts. 14, 31.1 y 139.1, todos ellos de la Constitución.

Evacuado el trámite de alegaciones conferido, la representación procesal de la parte recurrente consideró procedente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad. Por su parte, el Abogado de la Generalitat Valenciana, en la representación que ostenta, defendió la improcedencia de dicho planteamiento. Finalmente, el Ministerio Fiscal no se opuso al citado planteamiento.

3. En el Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad de 11 de mayo de 2013 el órgano judicial proponente, tras repasar los antecedentes de hecho en el planteamiento de la cuestión, después de concretar los razonamientos de la sentencia impugnada y una vez precisadas las alegaciones de las partes y del Ministerio Fiscal sobre la constitucionalidad del precepto controvertido, realiza las consideraciones que, a continuación, se sintetizan:

a) El art. 12 *bis* de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, en su originaria redacción, disponía que “[g]ozarán 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”. La redacción posteriormente dada a ese mismo precepto por la Ley de la Comunidad Valenciana 16/2003, aunque no condicionaba la aplicación del beneficio a la residencia del sujeto pasivo del impuesto, sin embargo, sí la limitaba a las adquisiciones *mortis causa* por descendientes menores de 21 años (parientes del grupo I de la Ley reguladora del impuesto sobre sucesiones). Sería, finalmente, la Ley de la Comunidad Valenciana 10/2006, la que, al dar una nueva redacción al art. 12 *bis*, condicionó la aplicación del beneficio fiscal a la residencia habitual en la Comunidad Valenciana.

Para el órgano judicial, la explicación que da a esta modificación el preámbulo de la Ley se refiere a la extensión de la deducción a los parientes del grupo II (descendientes de 21 años o más, cónyuges y ascendientes), pero no a la introducción del condicionamiento por residencia habitual en la Comunidad Valenciana. Dicho artículo viene precedido por los arts. 10 a 12 que regulan, respectivamente, las deducciones, la tarifa y la cuota tributaria, sin que ninguno de ellos establezca como elemento rector el

de la residencia habitual del sujeto pasivo. De hecho, el art. 10.4 a) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, fija como punto de conexión del impuesto sobre sucesiones, el domicilio del causante.

b) Hechas las precisiones anteriores, señala a continuación el órgano judicial que, en la aplicación del beneficio fiscal controvertido (bonificación en cuota del 99 por 100), se introduce una diferencia de trato en función de la residencia habitual, 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. Pues bien, como la diferencia de tratamiento es inequívoca, entiende el órgano judicial que debe buscarse si existe una justificación constitucional. No obstante, antes de ello recuerda el órgano judicial la doctrina del Tribunal Constitucional con relación al principio de igualdad (y, en concreto, la sentada en la STC 96/2002, de 25 de abril), para concluir que, una vez constatada la diferencia, la justificación de la misma corresponde darla al poder público que la ha establecido. A tal fin, debe examinarse si los grupos de personas en que se establece la diferencia son homogéneos, si existe un fin constitucionalmente legítimo que justifique la diferencia por razón de la residencia, si las consecuencias jurídicas que resultan de la distinción son adecuadas y proporcionadas al fin, y, por último, si la residencia puede operar como elemento de diferenciación, en relación con el art. 139.1 CE.

c) Con relación a la homogeneidad entre los grupos de personas, a juicio del órgano judicial, resulta clara, al tratarse de un impuesto sobre 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.

d) Respecto del fin constitucionalmente legítimo, no se cuestiona el establecimiento de la bonificación en sí misma, sino la limitación de la misma a los residentes en la Comunidad Valenciana. En este sentido, tanto el preámbulo de la Ley de la Comunidad Valenciana 16/2003 como el de la Ley de la misma Comunidad Autónoma 10/2006 se limitan a justificar la bonificación en razón de la protección de la familia y de la neutralidad tributaria del impuesto en las transmisiones *mortis causa* del caudal familiar, sin alusión alguna al factor residencia, lo que supone que la obligación del poder público causante de la diferencia de trato de justificar el distinto tratamiento no se ha cumplido cuando, además, el fin perseguido, a juicio del órgano judicial, se da en los mismos términos con relación a los residentes y a los no residentes.

Tampoco se encuentra razón alguna de esa diferencia en el debate parlamentario de la Ley, pues, existiendo enmiendas de supresión, no aparece debate alguno sobre el

elemento de la residencia. Sólo resta, entonces, para el órgano judicial, intentar encontrar la razón de esa diferencia en las alegaciones de la Comunidad Valenciana en el trámite de audiencia otorgado con carácter previo al planteamiento de la cuestión. Sin embargo, de dichas alegaciones, que gozan —a su juicio— de gran ambigüedad, no se alcanza a adivinar con un mínimo de precisión cuál pueda ser el fin, al mezclarse consideraciones que tienen que ver con la diferencia de trato de una misma situación como consecuencia de la aplicación de legislaciones de diferentes Comunidades Autónomas, circunstancia esta que nada tiene que ver con el caso planteado en el que la diferencia deriva de una misma ley de una Comunidad Autónoma y no de diferentes leyes de otras tantas Comunidades Autónomas.

Así las cosas, para el órgano judicial promotor de la cuestión, lo más próximo a la concreción del fin constitucional al que, en su caso, pueda 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 que se hace a la “consecución de determinadas políticas sectoriales”. Ahora bien, para que dicha finalidad pueda reputarse legítima es imprescindible determinar de qué políticas sectoriales se trata, determinación que no se hace más allá de la de beneficiar a sus residentes.

Señala el órgano judicial que la Comunidad Autónoma aduce que “los sistemas fiscales de las Comunidades Autónomas, 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 retroalimentaría la propia riqueza”. Tal alegación es para el órgano judicial, sin embargo, poco convincente para justificar la existencia de un fin constitucionalmente legítimo en cuanto clave de la diferencia de tratamiento normativo, pues con ello se pretende que el propósito de beneficiar a los residentes sirva para la consecución de políticas sectoriales. Este planteamiento es, a juicio del órgano judicial, inaceptable, no sólo por su absoluta vaguedad e inconcreción, tanto más cuanto que va de suyo que cualquier sistema fiscal tiene como objetivo último el de posibilitar la realización de políticas sectoriales a través del gasto público, sino porque no se alcanza a comprender cómo el favorecimiento de los residentes en el tratamiento fiscal encaja en la realización de políticas sectoriales respetuosas de la contribución de cada cual conforme a su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad (art. 31.1 CE). En consecuencia, ni la ley que establece el trato desigual ha explicitado la finalidad justificativa de la diferencia introducida, ni tal finalidad se puede inferir de la regulación controvertida, ni, en fin, la Comunidad Autónoma ha logrado identificarla, lo que es ya de por sí suficiente para considerar que la citada diferenciación es contraria al art. 14 CE y, consecuentemente, al art. 31.1 CE.

e) A continuación, señala el órgano judicial que, si no existe un fin constitucionalmente legítimo que justifique la diferencia de trato por razón de la residencia, no tiene sentido plantearse la proporcionalidad de las consecuencias jurídicas. Ahora bien, entiende que no está de más señalar que tampoco podría considerarse la diferencia de trato proporcionada, si una semejante capacidad económica derivada de una igual adquisición *mortis causa* procedente de la herencia del mismo causante por sujetos ligados por vínculo familiar, el pretendido fin de protección de la familia y fomento de la neutralidad impositiva sería el mismo en todos los casos, tanto más si se tiene en cuenta que, en ninguno de los elementos del impuesto, opera la residencia como elemento distintivo.

f) Analiza, en último lugar, el órgano judicial el recurso a la residencia como elemento de diferenciación desde el punto de vista del art. 139.1 CE, subrayando una vez más que no se está ante un supuesto en el que la comparación se efectúe respecto de leyes de diferentes Comunidades Autónomas, sino en uno en el que se analiza la validez constitucional del diferente tratamiento de los contribuyentes sometidos a un mismo impuesto en cuanto a la aplicación de una misma bonificación. No obstante, antes que nada precisa el órgano judicial que no es aceptable la afirmación que realiza la representación procesal de la Comunidad Valenciana en el trámite de alegaciones de que “los sistemas fiscales de las Comunidades Autónomas, de forma directa o indirecta, tenderán a favorecer a sus residentes entendiendo como justificación suficiente, que ello refrendará la consecución de políticas sectoriales a la par que retroalimentará la propia riqueza”. Y no es aceptable porque mezcla, de modo inaceptable, lo que son las políticas sectoriales, sin duda, constitucionalmente legítimas, como expresión de la autonomía de las Comunidades Autónomas, con el desviado criterio de favorecimiento de residentes frente a los no residentes, cuando a unos y otros se les aplica la misma ley.

Para el órgano judicial promotor de la cuestión de inconstitucionalidad una cosa es que 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 cosa distinta es que cuando, en función de un determinado punto de conexión, un ciudadano no residente en una determinada Comunidad Autónoma quede sometido a la legislación de esa Comunidad Autónoma, luego esa Ley le niegue los derechos que concede a quien sí reside en la misma. En consecuencia, no se puede admitir el planteamiento de la Comunidad Autónoma de que, aun cuando el planteamiento de la infracción no se refiera a las diferencias surgidas de las distintas normativas de las Comunidades Autónomas, la cuestión se justifique de la misma manera, pues los residentes en una y otra Comunidad se ven abocados a soportar regímenes fiscales

diversos, ya procedan de legislaciones diferentes o de la misma norma, sin que ello dé lugar a la infracción de la Constitución.

4. Mediante providencia de 24 de septiembre de 2013, el Pleno de este Tribunal acordó admitir a trámite la cuestión de inconstitucionalidad planteada, de conformidad con lo dispuesto en el art. 10.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), reservar para sí el conocimiento de la misma, dar traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el art. 37.2 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia, al Fiscal General del Estado, así como a la Generalitat Valenciana y a las Cortes Valencianas, por conducto de sus Presidentes, al objeto de que, en el improrrogable plazo de quince días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimasen convenientes. Asimismo, acordó comunicar la presente resolución a la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo a fin de que, de conformidad con lo dispuesto en el art. 35.3 LOTC, permaneciese suspendido el proceso hasta que por este Tribunal se resolviese definitivamente la cuestión. Todo ello con publicación de la incoación de la cuestión en el “Boletín Oficial del Estado” (lo que tuvo lugar en el “BOE” núm. 240, de 7 de octubre de 2013) y en el “Diari Oficial de la Comunitat Valenciana”.

5. Por escrito registrado el día 2 de octubre de 2013, el Presidente del Congreso de los Diputados comunicó a este Tribunal la decisión de la Mesa de la Cámara de personarse en el procedimiento y ofrecer su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC, con remisión a la Dirección de Estudios, Análisis y Publicaciones, y a la Asesoría Jurídica de la Secretaría General. Posteriormente, por escrito registrado en este Tribunal el siguiente 9 de octubre, el Presidente del Senado comunicó a este Tribunal el acuerdo de la Mesa de la Cámara de fecha 8 de octubre anterior para que se tuviera a dicha Cámara por personada en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

6. Mediante escrito registrado en este Tribunal el día 18 de octubre de 2013, el Abogado del Estado se personó en el procedimiento señalando que no iba a formular alegaciones.

7. Con fecha de 22 de octubre de 2013 presentó en el Registro General de este Tribunal su escrito de alegaciones la Abogada de la Generalitat Valenciana, suplicando se dictase sentencia por la que se desestimase la cuestión. Tras precisar los razonamientos del Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, arranca la representante de la Generalitat destacando la realidad que supone el Estado de las autonomías y, más concretamente, el principio de autonomía financiera de las

Comunidades Autónomas reconocida en el art. 156.1 CE, lo que supone, según el art. 157 CE, la existencia de medios financieros para hacer frente a los gastos inherentes al ejercicio de sus competencias. Esta autonomía financiera se basa, a su juicio, en un principio de corresponsabilidad fiscal efectiva, conforme al cual las Comunidades Autónomas pueden establecer sus propios tributos e incidir en algunos aspectos de los tributos estatales, al atribuírseles ciertas competencias normativas vinculadas al desarrollo del principio de autonomía financiera respecto a los tributos cedidos, sin modificar la reserva legal, en cuanto a los elementos esenciales cuya regulación esencial corresponde al Estado. Estos aspectos esenciales se contienen en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones, de forma que es el Estado el garante del mantenimiento de unas posiciones jurídicas análogas en el territorio español, pero sin menoscabar el principio de autonomía financiera, como sucedería si fijase el ámbito personal de afección de las bonificaciones autonómicas mediante la determinación de los criterios de vinculación a la tributación en una u otra Comunidad Autónoma.

Antes de la reforma operada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, señala, a continuación, la Abogada de la Generalitat, las posibilidades legislativas de las Comunidades Autónomas con relación al impuesto sobre sucesiones, recaían sobre el establecimiento de deducciones y bonificaciones en la cuota, regulando el Estado los aspectos básicos del impuesto de cara a garantizar una posición esencialmente igual de los españoles. Por tanto, aunque al Estado le corresponde garantizar unas condiciones básicas entre los contribuyentes (SSTC [76/1983](#), FJ 2, y [37/1981](#), FJ 12), las Comunidades Autónomas pueden, en el ejercicio de las competencias que les corresponden, vía deducción o bonificación, modificar sustantivamente la realidad cuantitativa de la tributación por el impuesto, introduciendo con ello una presión fiscal diferenciada, de forma que la residencia en uno u otro territorio suponga asumir unas diferentes cargas fiscales. El sistema de las autonomías implica por sí la existencia de distintos regímenes fiscales y la sujeción del contribuyente vendrá dada por su domicilio habitual, quien tiene libertad para elegirlo y, por tanto, quien tiene que asumir, no sólo los beneficios o cargas de su elección, sino un mejor o peor régimen de gasto público. Así se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en relación con la libertad de residencia al considerar que son los ciudadanos los que tienen que asumir diferentes obligaciones o beneficios que por las residencias se les imponen (STC [8/1986](#)), asumiendo así las consecuencias de su opción (STC [90/1989](#)).

Reconoce la Abogada de la Generalitat que, en el impuesto sobre sucesiones, se produce una notable disfunción porque el criterio para determinar la vinculación a una Comunidad Autónoma lo es el domicilio del causante y no el del causahabiente, este último sujeto pasivo del tributo. Por eso, no es de extrañar que la Comunidad

Autónoma haya alterado el punto de conexión habitual establecido para los impuestos personales, efectuando la precisión de que la aplicación de la bonificación controvertida sea de aplicación exclusivamente a los residentes, sin que con ello incurra en ninguna arbitrariedad, y sin que el hecho de que hijos del mismo causante tributen de forma distinta hiera la sensibilidad constitucional. Además, continúa, la diferencia introducida por el precepto controvertido cuenta con una justificación como es que el ahorro que supone al residente en la Comunidad la aplicación de la bonificación va a revertir por otras vías en el mismo territorio, lo que supondrá un beneficio o un retorno de la bonificación vía recaudación posterior.

Para abundar en la legitimidad de la limitación introducida y aun siendo consciente de que las normas que menciona no están sometidas a examen en el presente proceso constitucional, acude la Abogada de la Generalitat a citar dos supuestos similares en otras Comunidades Autónomas, como son el del Decreto Legislativo del Gobierno de Aragón 1/2005, de 26 de septiembre, en el que se establece una reducción del 100 por 100 en las donaciones *inter vivos* siempre que el donante y el donatario tengan su residencia habitual en la Comunidad de Aragón (art. 132.2), y la Ley de la Comunidad de La Rioja 10/2010, de 16 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, que exige para la aplicación de la reducción estatal de la transmisión de la empresa familiar que la misma esté situada en la Comunidad y que el heredero tenga allí su domicilio fiscal (art. 5). Más globalmente, añade la Abogada de la Generalitat, casi todas las Comunidades Autónomas exigen para la aplicación de las reducciones correspondientes a la transmisión de empresas que se garantice la permanencia de la actividad y que se tenga el domicilio social en la Comunidad Autónoma [art. 21 del Decreto Legislativo 1/2009 (Canarias), art. 4 de la Ley 6/2008 (Asturias), art. 21 del Decreto Legislativo 1/2008 (Castilla y León), art. 2 de la Ley 12/2006 (Murcia), art. 15 del Decreto Legislativo 1/2006 (Extremadura), art. 5 de la Ley 9/2008 (Galicia), etc.]. Todo lo anterior pone de manifiesto, a juicio de la Abogada de la Generalitat, que las Comunidades Autónomas tienden a mejorar las condiciones tributarias de quienes mantienen un vínculo fiscal con ellas, para favorecer la atracción y mantenimiento de empresas y capitales.

Una vez hechas las precisiones anteriores, pasa la Abogada de la Generalitat a analizar la vulneración del principio de igualdad (art. 14 CE), para lo cual parte de la precisión de que este derecho, lo que exige, es el respeto de unas posiciones jurídicas fundamentales, admitiendo diferencias siempre que exista una justificación plausible. En efecto, tomando como punto de partida la doctrina de la STC [96/2002](#), concluye que la justificación plausible de la diferencia controvertida se debe a la realización de políticas sectoriales concretas y es consecuencia de la elección de la residencia por el ciudadano, de la que deriva la asunción de diferentes derechos y obligaciones según la

Comunidad en la que se encuentre. Sólo con esto se justifica, a juicio de la Abogada de la Generalitat, la diferencia introducida. Además, añade que, a diferencia de otras Comunidades Autónomas que gozan de la condición de capitalidad del Estado o de gran capital, disfrutando de poblaciones millonarias, y, por tanto, de un gran nivel de financiación, en la Comunidad Valenciana no concurre esta circunstancia, lo que permite justificar igualmente la medida adoptada. En conclusión, es legítima y acorde la introducción por parte de las Comunidades Autónomas de criterios de diferenciación en relación a sus residentes.

Por otra parte, con relación a la exigencia del órgano promotor de la cuestión de que se definan las políticas sectoriales legitimadoras del trato diferenciado por razón de la residencia, manifiesta la Abogada de la Generalitat su disconformidad al considerar que la limitación de las bonificaciones por razón de la residencia se circunscribe al ámbito de la autonomía financiera reconocido por la Constitución a las Comunidades Autónomas. Esta cuestión fue abordada, aunque fuera del ámbito tributario, por la STC [90/1989](#) (ayudas para el desempleo agrario), en la que se legitima la exclusión por razón de la residencia.

En fin, respecto de la alegada vulneración del art. 139.1 CE por los sistemas fiscales de las Comunidades Autónomas que buscan favorecer a sus residentes, reconoce la Abogada de la Generalitat que es una realidad incontestable que las Comunidades Autónomas adopten medidas dirigidas a beneficiar a su población, en el ejercicio de sus propias competencias y sin invadir las ajenas, y, entre esas medidas se encuentran las mejoras fiscales que pretenden atender las necesidades de los sujetos pasivos. La limitación de las deducciones por razón de la residencia es algo ínsito en los regímenes jurídicos de los demás tributos y no es sino consecuencia, de un lado, del Estado de las Autonomías que determina un distinto elenco de derechos y deberes para los ciudadanos en función de su residencia, y, de otro, del principio de autonomía financiera (art. 156.1 CE), que no admite que los beneficios fiscales establecidos por la Comunidad Autónoma que suponen un sacrificio recaudatorio para éstas, puedan encontrar una “fuga” por la configuración que el Estado decida establecer en cada momento del punto de conexión del tributo no sólo con merma de las posibilidades de actuación de las Comunidades Autónomas, sino con invasión del reconocimiento constitucional de este principio.

8. Mediante escrito presentado en el Registro General de este Tribunal el día 23 de octubre de 2013, los Letrados de las Cortes Valencianas, en representación de esta Cámara, suplicaron la desestimación de la cuestión de inconstitucionalidad, al no existir, a su juicio, colisión alguna con los arts. 14, 31.1 y 139.1, todos ellos de la Constitución.

Tras detallar los antecedentes en el planteamiento de la cuestión y concretar el contenido de la norma cuestionada, efectúan los Letrados de las Cortes Valencianas una precisión previa consistente en señalar que, a resultas del modelo de distribución competencial existente en materia del impuesto sobre sucesiones y donaciones, los órganos legislativos de las Comunidades Autónomas de régimen común tienen la capacidad de regular algunos aspectos decisivos de la cuantificación de las obligaciones tributarias derivadas de la realización de los hechos imposables, habiendo establecido con distinta intensidad bonificaciones en el pago del impuesto en los supuestos de transmisión de la herencia dentro del núcleo familiar directo.

Una vez hecha la anterior precisión, pasan los Letrados de las Cortes Valencianas a analizar la doctrina de este Tribunal relativa, tanto al principio de igualdad ante la Ley, como al ejercicio de las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas, para concluir que, de un lado, corresponde al legislador apreciar en qué situaciones es procedente diferenciar y tratar desigualmente, debiendo interpretarse las normas relativas a los beneficios fiscales de forma lógica y restrictiva, al suponer una excepción a ese principio de igualdad; y, de otro, que la competencia tributaria, como manifestación de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, no sólo justifica posibles diferencias fiscales, sino que la igualdad de impuesto propio de una Comunidad Autónoma debe referirse a los residentes en la propia Comunidad, sin que sea necesario garantizar la uniformidad tributaria de todos los españoles, aun cuando tengan la misma capacidad económica. En suma, las diferencias territoriales no vulneran, *per se*, el derecho a la igualdad, pues de otro modo se anularía la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas de la que la competencia tributaria es una manifestación. Por esta razón, el que los residentes en una y otra Comunidad Autónoma se vean abocados a soportar regímenes fiscales diversos, ya sea por proceder de normativas diferentes, ya lo sea por derivar de la misma norma, supone una diferencia de trato que no infringe la Constitución (con cita de la STC 108/2003).

En efecto, para las Cortes Valencianas, la cuestión ha de situarse en el marco del Estado de las Autonomías y, concretamente, en el sistema de distribución competencial en materia tributaria. Así, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (en su redacción anterior a la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre), basada en un principio de corresponsabilidad fiscal efectiva, otorgaba a las Comunidades Autónomas la posibilidad de incidir normativamente en aspectos importantes de los tributos cedidos, pero sin afectar a sus elementos esenciales. Aunque el legislador autonómico no puede incidir en los aspectos básicos del impuesto, entre esos aspectos sobre los que sí puede incidir se encuentra la posibilidad de establecer deducciones o bonificaciones en la cuota, con la cual, puede atemperarse la realidad cuantitativa de la tributación por ese impuesto,

correspondiendo al Estado garantizar las condiciones básicas de igualdad entre los contribuyentes. De esta manera, la Comunidad Autónoma, en función de sus intereses y de los de sus residentes cuya gestión y protección tiene encomendadas, puede introducir presiones fiscales diferentes en función de la residencia o no en su territorio, sin que de ello quepa deducir una artificiosa infracción del principio de igualdad, tanto más cuanto que el contribuyente puede elegir libremente su domicilio, con los consiguientes beneficios/cargas fiscales que ha de asumir por ello.

A continuación, destacan las Cortes Valencianas que, en el impuesto sobre sucesiones, se produce una notable disfunción, pues el criterio de la residencia para determinar la Comunidad Autónoma competente se aplica en función del domicilio del causante y no del sujeto pasivo (causahabiente), motivo por el cual la Comunidad Valenciana ha precisado la aplicación de la bonificación a los residentes, sin que esta restricción pueda considerarse arbitraria, al contar con una justificación razonable, como es, favorecer a quien habitualmente opera con sus bienes en el ámbito de la Comunidad sobre la que normalmente revertirá por otras vías el ahorro producido en el contribuyente como consecuencia de la aplicación de la deducción. De esta manera, se producirá un retorno de la bonificación vía recaudación posterior.

Para las Cortes Valencianas, la situación que se cuestiona no es única de la Comunidad Valenciana, pues otras Comunidades Autónomas (como, por ejemplo, la de Aragón o la de La Rioja) han establecido beneficios fiscales en el impuesto sobre sucesiones o en el de donaciones condicionándolos también en su aplicación a la residencia habitual en su Comunidad. De hecho, casi todas las Comunidades Autónomas, para la aplicación de las reducciones correspondientes a la transmisión de las empresas, exigen la permanencia de la actividad y domicilio social en la correspondiente Comunidad Autónoma (así, por ejemplo, Asturias, Canarias, Castilla y León, Extremadura, Galicia, Murcia, etc.), lo que pone de manifiesto una cierta competitividad en la captación de capitales, actividades empresariales, etc.

En suma, el principio de igualdad ante la ley permite las diferencias de trato justificadas, en lo que ahora interesa, la persecución de diferentes políticas sectoriales por las Comunidades Autónomas. Como señaló la STC [96/2002](#), la condición de no residente puede justificar un tratamiento diferenciado cuando concurra una “justificación plausible”. Debe reputarse, en consecuencia, plenamente legítima y acorde con el principio de igualdad, la introducción por parte de las Comunidades Autónomas de ciertos criterios de diferenciación en relación a los residentes, como forma de consecución de políticas sectoriales.

9. El Fiscal General del Estado, por escrito registrado en este Tribunal el día 15 de noviembre de 2013, interesó la estimación de la presente cuestión de inconstitucionalidad, con declaración de inconstitucionalidad y nulidad del precepto cuestionado. Tras precisar los antecedentes de la cuestión, concretar los fundamentos del Auto de planteamiento y comprobar que dicho planteamiento de la cuestión no adolece de vicio procesal alguno que pueda impedir un pronunciamiento sobre el fondo, comienza el Fiscal en sus alegaciones destacando, de un lado, que el único aspecto sometido a la consideración de este Tribunal es el condicionamiento de la bonificación cuestionada al hecho de que los sujetos pasivos “tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto”; y, de otro, que el problema planteado no es la diferencia de trato derivada de normativas autonómicas distintas (comparación del régimen jurídico de leyes de diferentes Comunidades Autónomas sobre el impuesto sobre sucesiones), sino la proveniente de una misma ley (tratamiento diferenciado a los contribuyentes sometidos a un mismo impuesto en una misma Comunidad Autónoma), precisión esta que considera importante para no mezclarla con el fenómeno de la pluralidad de legislaciones autonómicas.

Lo anterior supone, a juicio del Fiscal General del Estado, que no está en juego la potestad tributaria atribuida a las Comunidades Autónomas por los arts. 133.2 y 157.1 b), ambos CE. Simplemente, se trata de una desigualdad ante la ley que sólo sería contraria al art. 14 CE si resultase artificiosa o injustificada por no venir fundada en criterios objetivos y razonables, o si las consecuencias jurídicas que genera resultasen desproporcionadas por no guardar la debida relación la medida adoptada, con el resultado producido y la finalidad pretendida. Pues bien, para el Fiscal General del Estado, resulta evidente que el art. 12. *bis* a) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Comunidad Valenciana, establece, en cuanto a la obligación derivada para el mismo grupo de parientes en los que concurren una igualdad de circunstancias familiares en orden a las transmisiones *mortis causa* del impuesto sobre sucesiones, una diferencia de trato, según tengan o no su residencia habitual en la Comunidad Valenciana a la fecha del devengo del impuesto. De esta manera, un mismo grupo de personas (descendientes y adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes), que se encuentren en una misma situación ante la muerte de un mismo causante, soportarán un trato desigual en función de que su residencia esté o no en la citada Comunidad al momento del fallecimiento del causante (así, por ejemplo, un mismo grupo de hermanos va a tributar de manera diferente en función de su residencia).

La residencia se convierte así en el elemento diferenciador, por lo que es necesario concretar, a juicio del Fiscal General del Estado, si concurre una justificación objetiva y razonable del trato desigual y, por tanto, si existe un fin constitucionalmente legítimo.

Pues bien, desde su origen, el fin de la bonificación en la cuota del 99 por 100 en el impuesto sobre sucesiones, a favor de los parientes, se halla en la protección de la familia y la neutralidad tributaria con ocasión de la transmisión *mortis causa* de los bienes del causante. El preámbulo de la Ley 16/2003, que no condicionó la aplicación del beneficio fiscal a la residencia del causahabiente, justificó la introducción de este beneficio, con carácter general, en la necesidad de salvaguardar la neutralidad tributaria en el relevo generacional en la titularidad del patrimonio familiar no empresarial dentro del ámbito de la familia, para mantener incólume el patrimonio heredado como recurso económico colectivo de la familia del fallecido. Más concretamente, respecto de los menores de 21 años, pretendía reducir la tributación de los descendientes más jóvenes por razones de justicia redistributiva, evitando con ello, bien que el metálico recibido para subsistir debiera aplicarse, al menos en parte, al pago del impuesto, bien que se tuviese que liquidar, con idéntica finalidad contributiva, parte del patrimonio no empresarial. Y, cuando se introdujo la nueva condición de residencia en la Comunidad Valenciana en orden al disfrute del beneficio fiscal, se justificó “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”.

Para el Fiscal General del Estado nos encontramos ante situaciones absolutamente iguales u homogéneas (residentes y no residentes, parientes, cuya relación familiar con el causante es la misma y cuyo caudal hereditario puede ser incluso igual), respecto de las cuales la finalidad de protección económica a la familia directa y de fomento de la neutralidad fiscal del tráfico jurídico en el seno de la familia, justifican, sin distinción alguna, un trato de excepción al deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (art. 31.1 CE). La diferenciación entre unos y otros parientes directos por el hecho de la residencia o no en la Comunidad Valenciana carece, entonces, de fundamento alguno en la protección de la familia directa o en la neutralidad tributaria de la transmisión de los bienes. Es más, incluso podría afirmarse que la diferencia es contraria a dicho apoyo o protección económica familiar y a la neutralidad tributaria, pues que precisamente lo que hace la diferenciación es tanto “neutralizar la neutralización” como la protección a la familia de los no residentes en la Comunidad Autónoma y ello aunque tengan la misma relación con el causante y aunque reciban el mismo caudal relicto. Con ello, se genera un impacto en los no residentes que podrá calificarse, en algunos casos, como manifiestamente desproporcionado, sino atroz, sobre el caudal percibido, con un alto potencial de generar perjuicios, agravios comparativos y conflictividad en el seno familiar al alterar indefectiblemente el reparto final de los bienes del caudal relicto.

Basta con acudir, a juicio del Fiscal General del Estado, a la STC [19/2012](#), para comprobar cómo el principio de protección a la familia previsto en el art. 39.1 CE, si

bien no obliga a llevar a cabo esa protección a través de medidas de naturaleza tributaria, sí impide que, a través de medidas de esta naturaleza, se vaya en contra del mandato constitucional por imponer un tratamiento más gravoso a quienes están incluidos en una unidad familiar (FJ 15). Trasladando esa doctrina a grupos familiares que están en igualdad de circunstancias familiares, considera el Fiscal que el trato dispar entre ellos por razón de la residencia está introduciendo una discriminación contraria a la protección económica de la familia (art. 39.1 CE), puesto que, a igualdad de condiciones y cargas entre los mismos familiares, a partir de un mismo hecho revelador de capacidad económica, la bonificación sólo resulta aplicable a los residentes en la Comunidad Autónoma, imponiendo a los no residentes un trato más gravoso. En consecuencia, se está, a su juicio, empleando un criterio de reparto de las cargas públicas que discrimina sin una justificación que lo legitime, pues ni los debates parlamentarios ni el preámbulo de la Ley aportan razón alguna al respecto, ni tampoco es posible encontrarla en las alegaciones de la representación de la Generalitat Valenciana al no concretarse cuál sería la política sectorial o el objetivo perseguido.

Para el Fiscal General del Estado tampoco justificaría el trato dispar el sometimiento de la capacidad económica de los residentes en la Comunidad Valenciana a otras cargas tributarias de la citada Comunidad y su correlativo goce del gasto público, pues no resultaría razonable que quien es no residente en una Comunidad deba contribuir al sostenimiento de su gasto público en mayor medida cuando nada va a recibir, respecto de quien, como residente, va a disfrutar de dicho gasto.

De todo lo anterior concluye el Fiscal General del Estado que la única finalidad realmente apreciable se hallaría, entonces, en el favorecimiento de los propios residentes, que aun cuando hipotéticamente pudiese admitirse, en el mejor de los casos, como legitimador del trato diferencial, en ningún caso superaría el test de la proporcionalidad de las consecuencias jurídicas que genera. De hecho, no sólo contradice el principio de igualdad sino el deber de todos de contribuir a los gastos públicos en condiciones de igualdad de acuerdo con su capacidad económica (art. 31.1 CE, en relación con el art. 14 CE), pues, revelando un mismo incremento de capacidad económica un mismo grupo de parientes con igualdad de circunstancias familiares, unos apenas contribuirían al sostenimiento de los gastos públicos (con el 1 por 100 de la contribución) y otros lo harían en toda su dimensión (con el 100 por 100 de la contribución, es decir, con 99 veces más). Tal discriminación resulta inaceptable desde un punto de vista constitucional (SSTC [96/2002](#), FJ 7; [10/2005](#), FJ 5, y [16/2012](#), FJ 4), al contradecir el principio de igualdad en materia tributaria (art. 14 CE, en relación con el art. 31.1 CE).

10. Por providencia de 17 de marzo de 2015, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 18 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. Hemos de comenzar el análisis de la presente cuestión de inconstitucionalidad con la inicial precisión de que, si bien en la parte dispositiva del Auto de 8 de mayo de 2013 de la Sala de lo Contencioso–Administrativo del Tribunal Supremo, se ha acordado plantear, sin mayor precisión, la eventual inconstitucionalidad del art. 12 *bis* de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas 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, ha de ser acotado su objeto de modo exclusivo a su apartado a), porque así lo expone el órgano judicial en los antecedentes de hecho y en los fundamentos jurídicos de su resolución, esto es al apartado que establece una bonificación del 99 por 100 de la cuota tributaria del impuesto sobre sucesiones y donaciones para los residentes habituales en la citada Comunidad, por presunta vulneración de los arts. 14, 31.1 y 139.1, todos ellos de la Constitución.

Por otro lado, hay que señalar también que el art. 12 *bis* a) cuestionado ha sido posteriormente modificado, en lo que al objeto del presente proceso constitucional interesa, primeramente por el Decreto–ley 4/2013, de 2 de agosto, del Consell de la Generalitat, por el que se establecen medidas urgentes para la reducción del déficit público y la lucha contra el fraude fiscal en la Comunidad Valenciana, concretamente, que redujo la bonificación en él prevista del 99 al 75 por 100, y, ulteriormente, ha sido nuevamente reformado por el apartado uno del art. 48 de la Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat, que es el texto legal actualmente en vigor, que ha suprimido, precisamente, la referencia a que el reconocimiento de la bonificación se aplique solamente a aquellos que tuvieran su residencia habitual en la Comunidad Valenciana a la fecha del devengo del impuesto. Esa circunstancia, sin embargo, no hace decaer el objeto del presente proceso constitucional cuando, a pesar de las modificaciones operadas, la norma cuestionada siga siendo aplicable en el proceso *a quo* y de su validez dependa la decisión a adoptar en el mismo [por todas, STC 93/2014, de 29 de mayo, FJ 1 a)], como así sucede en el presente supuesto, en el que es claro que el precepto cuestionado, aún después de los cambios normativos que ha sufrido, resulta aplicable en el proceso contencioso–administrativo en el que se ha suscitado la presente cuestión de inconstitucionalidad, pues, a su amparo, se giró la

liquidación que constituye el objeto del proceso judicial *a quo*, dependiendo de la validez de la norma cuestionada la decisión que haya de adoptarse en el mismo. En consecuencia, cabe concluir que el presente proceso no ha perdido su objeto.

2. También, con carácter previo a la resolución de la cuestión que se somete a nuestro enjuiciamiento, resulta necesario indicar cuál era el marco normativo en el que fue aprobada esta norma legal autonómica para analizar ulteriormente la problemática constitucional de fondo planteada.

En este sentido, hay que señalar que, al momento de aprobarse la norma objeto de la presente cuestión de inconstitucionalidad, el impuesto sobre sucesiones y donaciones tenía la naturaleza de un tributo cedido a las Comunidades Autónomas de conformidad con los arts. 11 d) Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (en lo sucesivo, LOFCA), y 17.1 c) de la Ley 21/2001, 27 de diciembre, por la que se regulaban las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía, habiéndose cedido el rendimiento del impuesto en el que el causante tuviese su residencia habitual a la fecha del devengo (art. 24.1 de la Ley 21/2001) y delegándose competencias normativas tanto sobre las “reducciones” aplicables a la base imponible, como sobre las “deducciones y bonificaciones” de la cuota [art. 40.1 a) y c) de la Ley 21/2001].

Al momento de dictarse la liquidación impugnada en el proceso contencioso-administrativo del que deriva la presente cuestión de inconstitucionalidad se encontraba ya vigente la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, por la que se cede a las Comunidades Autónomas, entre otros, el impuesto sobre sucesiones y donaciones [art. 25.1 c) de la Ley 22/2009], que se rige, entre otras normas, tanto por “la Ley propia de cada tributo”, como “por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo” (art. 27.1 de la Ley 22/2009). Nuevamente, se cede “el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio” (art. 32.1 de la Ley 22/2009), considerándose producido en su territorio, en el caso del impuesto que grava las adquisiciones *mortis causa*, el rendimiento generado “en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo” [art. 32.2 a) de la Ley 22/2009], de manera que “se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual” (art. 32.5 de la Ley 22/2009). En lo que al ejercicio de competencias normativas se refiere, las Comunidades Autónomas podrán establecer tanto “[r]educiones de la base imponible,

... siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate” [art. 48.1 a), párrafo primero, de la Ley 22/2009], como “deducciones y bonificaciones de la cuota” [art. 48.1 d) de la Ley 22/2009].

Por su parte, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones, precisa, antes que nada, que “[l]a cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión” (art. 2.2 LISD). A continuación, atribuye la condición de sujetos pasivos, en las adquisiciones “*mortis causa*”, a los causahabientes [art. 5 a) de la Ley de impuesto sobre sucesiones y donaciones], que cuando tengan su residencia habitual en España se les exigirá el impuesto “con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado” (art. 6.1 de esa misma Ley).

El desarrollo normativo en la Comunidad Valenciana del impuesto sobre sucesiones y donaciones se produjo por la Ley de dicha Comunidad 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, cuyo art. 12.bis, en su redacción original, preveía “una bonificación del 99 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones” para las “[l]as 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” [letra a)].

A continuación, la Ley de las Cortes Valencianas 16/2003, de 17 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat Valenciana, dio nueva redacción al artículo 12 *bis* de la anterior Ley 13/1997, de 23 de diciembre, con el siguiente contenido: “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 al Grupo I de grado de parentesco del artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.”

Posteriormente, la Ley 10/2006, de 26 de diciembre, de la Generalitat Valenciana de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat, volvió a recuperar la redacción que tenía el art. 12.bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, antes de la modificación operada por la Ley 16/2003, de 17 de diciembre: “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”.

Por su parte, el Decreto-ley 4/2013, de 2 de agosto, del Consell de la Generalitat, por el que se establecen medidas urgentes para la reducción del déficit público y la lucha contra el fraude fiscal en la Comunidad Valenciana, ha modificado nuevamente el art. 12 *bis* de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, pero esta vez sólo para reducir el porcentaje de bonificación al 75 por 100. Y, por último, el apartado uno del art. 48 de la Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat, ha suprimido la exigencia del requisito de la residencia habitual en la Comunidad Valenciana a la fecha del devengo del impuesto.

3. De conformidad con lo que antecede, el art. 12 *bis* de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos, en la redacción que le dio la Ley 10/2006, de 26 de diciembre, de la Generalitat Valenciana de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat, establece una bonificación del 99 por 100 de la cuota tributaria del impuesto sobre sucesiones y donaciones para “[l]as 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”, es decir, según el art. 20 de la Ley 29/1987, tanto para las “adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años” (grupo I) como para las “adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes” (grupo II).

La cuestión sometida a nuestra consideración consiste, pues, en determinar si el hecho de que la bonificación controvertida se aplique únicamente a los parientes del grupo I (descendientes y adoptados menores de veintiún años) y del grupo II (descendientes y adoptados mayores de veintiún años, cónyuges, ascendientes y adoptantes), “que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto” y no así a los parientes de los mismos grupo I y II que residan fuera del territorio de la Comunidad Autónoma, es o no contrario al derecho a la igualdad (arts. 14, 31.1 y 139.1, todos ellos CE). Para el órgano judicial promotor de la cuestión de inconstitucionalidad, ni la ley que ha establecido el trato desigual ha explicitado la finalidad justificativa de la diferencia introducida, ni tal finalidad puede inferirse de la regulación controvertida, ni, en fin, la Comunidad Autónoma ha logrado identificarla.

De la misma opinión es el Fiscal General del Estado para quien la introducción de un trato dispar con fundamento en la residencia supone introducir una discriminación contraria a la protección económica de la familia (art. 39.1 CE), puesto que, a igualdad de condiciones y cargas entre los mismos familiares y a partir de un mismo hecho revelador de capacidad económica, la bonificación sólo resulta aplicable a los residentes en la Comunidad Autónoma, imponiendo a los no residentes un trato más gravoso, sin una justificación que lo legitime, pues ni los debates parlamentarios, ni el preámbulo de la Ley, ni tampoco la Comunidad Autónoma, han aportado razón alguna en tal sentido.

Por el contrario, tanto la Generalitat Valenciana como las Cortes Valencianas, no sólo entienden que la introducción de ciertos criterios de diferenciación en relación a los residentes es una forma de llevar a efecto políticas sectoriales concretas, siendo la diferencia controvertida consecuencia exclusiva de la elección de la residencia por el ciudadano, sino que, además, es habitual que las Comunidades Autónomas establezcan beneficios fiscales en el impuesto sobre sucesiones condicionándolos en su aplicación a la residencia en sus territorios.

4. Pues bien, en relación al principio de igualdad ante la ley, cuya sede natural se encuentra en el art. 14 CE, este Tribunal viene insistiendo en que dicho principio impone al legislador, con carácter general, el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentren en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de una justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación.

Así pues, lo que prohíbe el principio de igualdad es la creación de situaciones desiguales artificiosas o injustificadas, que no se apoyen en criterios objetivos y razonables, según juicios de valor generalmente aceptados. Ahora bien, para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, no sólo tiene que existir una justificación objetiva y razonable, sino que las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos (entre otras, SSTC [255/2004](#), de 23 de diciembre, FJ 4; [10/2005](#), de 20 de enero, FJ 5; [295/2006](#), de 11 de octubre, FJ 5, y [83/2014](#), de 29 de mayo, FJ 7).

Más concretamente, pero ahora con relación al principio de igualdad ante la ley tributaria del art. 31.1 CE, hemos señalado que dicho principio conlleva la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional que puedan constituir

una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7). Y ello porque “la exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria, al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que 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, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica” (STC 96/2002, FJ 7).

Lo importante no es, entonces, la existencia misma de una medida diferente en el territorio nacional, “sino la existencia o no de una justificación razonable que legitime la medida diferente” (SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 12, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 4), así como, “la proporcionalidad de la medida, entendida como adecuación razonable al fin legítimo constitucionalmente perseguido” (SSTC 88/1986, de 1 de julio, FJ 6, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 4).

En suma, para comprobar si una determinada medida es respetuosa con el principio de igualdad ante la ley tributaria es preciso, en primer lugar, concretar que las situaciones que se pretenden comparar sean iguales; en segundo término, una vez concretado que las situaciones son comparables, que existe una finalidad objetiva y razonable que legitime el trato desigual de esas situaciones iguales; y, en tercer lugar, que las consecuencias jurídicas a que conduce la disparidad de trato sean razonables, por existir una relación de proporcionalidad entre el medio empleado y la finalidad perseguida, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.

5. Como hemos visto con anterioridad, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones, atribuye la condición de sujeto pasivo en las adquisiciones *mortis causa* a los causahabientes [art. 5 a)]. Por su parte, el art. 12 *bis* de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, en la redacción que le dio la Ley 10/2006, de 26 de diciembre, prevé, para el supuesto de adquisiciones *mortis causa* de bienes y derechos por descendientes y adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes, una bonificación en la cuota del impuesto sobre sucesiones del 99 por 100, pero únicamente para los residentes en la Comunidad Valenciana. Esto ha supuesto en el asunto objeto del proceso contencioso-administrativo en cuyo seno se ha planteado la presente cuestión de inconstitucionalidad, que, con relación a una misma herencia, con una misma porción hereditaria para cada uno de los herederos (841.999,40 €) y con el mismo grado de parentesco respecto del causante, la cuota tributaria resultante haya sido para un descendiente de 1.985,96 € (residente en la Comunidad Valenciana), para

otro de 2.184,55 € (residente en la Comunidad Valenciana) y para el tercero de ellos de 202.210,86 € (no residente en la Comunidad Valenciana).

Es importante tener presente que ningún óbice existe desde el punto de vista constitucional para la utilización de la residencia como un elemento diferenciador entre contribuyentes, siempre y cuando, claro está, la diferencia de trato responda a un fin constitucionalmente legítimo y, por tanto, no se convierta la residencia, por sí sola, en la razón del trato diferente. Una vez hecha esta precisión hay que añadir, a renglón seguido, que es evidente que la situación de un heredero (descendiente) que reside en la Comunidad Valenciana respecto de la de otro heredero (también descendiente) que no reside en la Comunidad Valenciana, con relación a una misma herencia y causante (con residencia fiscal al momento del fallecimiento en la Comunidad Valenciana), en orden al pago del impuesto sobre sucesiones que para uno y otro se devenga, es objetivamente comparable. Y siendo objetivamente comparable una y otra situación, la norma legal cuestionada les dispensa un trato desigual, lo que nos obliga, como siguiente paso, a verificar si existe una finalidad objetiva y razonable que lo legitime.

Las únicas justificaciones que pueden encontrarse en las diferentes normas autonómicas que se han encargado de la regulación de esa bonificación son unas apelaciones genéricas a que se trata de una medida “de la política social” (exposición de motivos de la Ley 13/1997) o “de apoyo a la familia directa y de fomento de la neutralidad fiscal del tráfico jurídico en el seno de la misma” (exposición de motivos de la Ley 10/2006). Sólo en la Ley 16/2003, de 17 de diciembre, que introdujo entre 2004 y 2006 una bonificación del 99 por 100 para los parientes del grupo I (descendientes menores de 21 años), pero sin condicionarla a la residencia en la Comunidad Valenciana, aparecía como justificación, por un lado, la 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”; y, por otro, la de evitar que los descendientes menores de 21 años “normalmente sin recursos económicos propios” se viesen en la necesidad de tener que aplicar el metálico recibido para subsistir al pago del impuesto o se tuviese “que liquidar, con idéntica finalidad contributiva, parte del patrimonio no empresarial susceptible de producir riqueza en un futuro” (exposición de motivos).

Conforme a lo que antecede, aun aceptando que las razones esgrimidas por las normas citadas puedan servir para justificar la introducción del privilegio tributario (la bonificación en cuota) y, por tanto, la adopción de la medida, no es posible admitir, sin embargo, como con corrección señala el órgano judicial promotor de la cuestión, que

sean válidas para legitimar la diferencia de trato que introduce. Si la razón de la medida es la realización de una política social de apoyo a la familia directa del causante, en principio, el mismo apoyo merece recibir cualquier miembro integrante de esa “familia directa” a la que se dirige la norma legal, tanto más si lo que se pretende es salvar la neutralidad del impuesto en las herencias directas de padres a hijos, entre cónyuges, o de hijos a padres, evitando la tributación del patrimonio familiar. A falta de fundamento justificativo en las normas autonómicas, no se alcanza a comprender razón alguna de política social, en general, o de protección de la familia directa, en particular, que pueda legitimar la aplicación dispar de la bonificación entre hermanos, herederos de un mismo padre y, por tanto, causahabientes de una misma herencia.

Como señala el órgano judicial que promueve la presente cuestión, no estamos ante un supuesto en el que la diferencia de trato venga dada por una pluralidad de normas fruto de la propia diversidad territorial en que se configura la nación española, sino ante un supuesto en el que la diferencia se consagra en una única norma, acudiendo para ello a la residencia o no en el territorio de la Comunidad Autónoma. Si bien las desigualdades de naturaleza tributaria producidas por la existencia de diferentes poderes tributarios (estatal, autonómico y local) se justifican, en principio, no sólo de forma objetiva sino también razonable, siempre que sus consecuencias sean proporcionales, en la propia diversidad territorial, al convertirse el territorio en un elemento diferenciador de situaciones idénticas (por ejemplo, SSTC [76/1983](#), de 5 de agosto, FJ 2; [150/1990](#), de 4 de octubre, FJ 7, y [233/1999](#), de 16 de diciembre, FJ 26), en el caso que no ocupa y, como señala el órgano judicial, el territorio ha dejado de ser un elemento de diferenciación de situaciones objetivamente comparables, para convertirse en un elemento de discriminación, pues con la diferencia se ha pretendido exclusivamente “favorecer a sus residentes”, tratándose así a una misma categoría de contribuyentes de forma diferente por el sólo hecho de su distinta residencia.

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.

Finalmente, en lo que atañe al alcance en el tiempo de nuestro pronunciamiento, hemos de seguir la doctrina recogida, entre otras, en las SSTC 54/2002, de 27 de febrero, FJ 9, y 365/2006, de 21 de diciembre, FJ 8, o 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 7. En ellas hemos declarado que “en supuestos como el que ahora nos ocupa y atendiendo a la pluralidad de valores constitucionales que concurren debemos traer a colación... el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), al que responde la previsión contenida en el art. 40.1 LOTC, según el cual las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes ‘no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada’ en los que se haya hecho aplicación de las leyes inconstitucionales. Ahora bien, la modulación del alcance de nuestra declaración de inconstitucionalidad no se limita a preservar la cosa juzgada. Más allá de ese mínimo impuesto por el art. 40.1 LOTC debemos declarar que el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) también reclama que —en el asunto que nos ocupa— esta declaración de inconstitucionalidad sólo sea eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme... El principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) reclama la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas; no sólo las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también las situaciones administrativas firmes”.

Fallo

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 3337-2013 promovida por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad y 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 impuesto sobre la renta de las personas físicas 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, con los efectos que se declaran en el fundamento jurídico 6 de esta Sentencia.

Publíquese esta Sentencia en el “Boletín Oficial del Estado”.

Dada en Madrid, a dieciocho de marzo de dos mil quince.