

SECCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

7830 *Pleno. Sentencia 52/2018, de 10 de mayo de 2018. Cuestión de inconstitucionalidad 5448-2017. Planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha en relación con el artículo 9 a) de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 9/2008, de 4 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos. Principio de igualdad tributaria: nulidad del precepto legal autonómico que supedita el disfrute de una bonificación en el impuesto sobre donaciones al requisito de que el sujeto pasivo tenga su residencia habitual en Castilla-La Mancha (STC 60/2015).*

ECLI:ES:TC:2018:52

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Juan José González Rivas, Presidente, doña Encarnación Roca Trías, don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré, don Santiago Martínez-Vares García, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Pedro José González-Trevijano Sánchez, don Antonio Narvárez Rodríguez, don Alfredo Montoya Melgar, don Ricardo Enríquez Sancho, don Cándido Conde-Pumpido Tourón y Doña María Luisa Balaguer Callejón, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 5448-2017, planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha en relación con el artículo 9 a) de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 9/2008, de 4 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos. Han comparecido el Abogado del Estado, el Fiscal General del Estado, la Junta de Comunidades y las Cortes de Castilla-La Mancha. Ha sido Ponente el Magistrado don Pedro José González-Trevijano Sánchez, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. El día 10 de noviembre de 2017 tuvo entrada en el registro general del Tribunal Constitucional un escrito de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, al que se acompañaba, junto con el testimonio de las actuaciones (procedimiento ordinario núm. 345-2016), el Auto de 24 de octubre de 2017 por el que se acordaba plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre el inciso «[e]l sujeto pasivo deberá tener su residencia habitual en Castilla-La Mancha» del art. 9 a) de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 9/2008, de 4 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos (en adelante, Ley 9/2008), por posible vulneración de los artículos 14 y 31.1 de la Constitución.

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

a) Don Juan Andrés Haro Redondo recibió por donación de su abuelo un inmueble situado en Belmonte (Cuenca), documentándose en escritura pública de 4 de abril de 2012, que presentó en la oficina liquidadora de distrito hipotecario competente, con autoliquidación e ingreso de la cuota del impuesto sobre sucesiones y donaciones, para cuyo cálculo aplicó la bonificación del 95 por 100 prevista en el artículo 8 de la Ley 9/2008 de Castilla-La Mancha.

b) La oficina gestora practicó el 20 de diciembre de 2012 una liquidación en la que, pese a aceptar el valor declarado como base imponible, suprimió la bonificación aplicada por el interesado, por no cumplir el requisito de tener residencia en la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, exigiendo la cuota resultante más los intereses de demora. La liquidación fue confirmada en reposición por acuerdo de la misma oficina de 25 de enero de 2013.

c) Presentada reclamación económico-administrativa contra dicha liquidación, fue desestimada por acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 20 de junio de 2016, con el argumento de que, tratándose de un beneficio fiscal, era el donatario quien debía probar que cumplía con el requisito de residencia en la Comunidad Autónoma durante el mayor número de días del periodo de cinco años anteriores a la donación. Y, si bien había aportado un certificado de empadronamiento en Las Pedroñeras (Cuenca), en la base de datos de la administración tributaria constaba que desde 28 de febrero de 2009 su domicilio fiscal se encontraba en Madrid.

d) El contribuyente interpuso a continuación recurso contencioso-administrativo en el que solicitaba la anulación de la liquidación practicada con el argumento de que exigir la residencia en Castilla-La Mancha para aplicar una bonificación en el impuesto sobre sucesiones y donaciones es discriminatorio y, por ello, contrario al artículo 14 CE y al Derecho de la Unión Europea (cita la Sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de septiembre de 2014, asunto C127/12, Comisión contra España).

e) Por providencia de 19 de septiembre de 2017, con suspensión del plazo para dictar sentencia, de conformidad con el artículo 35.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), se acordó oír a las partes y al Ministerio Fiscal para que alegasen sobre la pertinencia de plantear una cuestión de inconstitucionalidad sobre el inciso «[e]l sujeto pasivo deberá tener su residencia habitual en Castilla-La Mancha» del artículo 9 a) de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 9/2008; en concreto, sobre si la exigencia de tener residencia habitual en dicha Comunidad para aplicar un beneficio fiscal en el impuesto que grava las transmisiones lucrativas *inter vivos* respeta los artículos 14 y 31.1 CE.

f) Evacuado el trámite de alegaciones conferido, tanto la Administración General del Estado como la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha se opusieron al planteamiento de la cuestión alegando, en síntesis, que el supuesto no es el mismo que el resuelto por la STC 60/2015, de 18 de marzo, citada en la providencia, ya que esta se refería a un caso de adquisiciones *mortis causa*, cuyo punto de conexión es distinto que en las donaciones. En particular, el Abogado del Estado apuntaba que, como regla general, en las transmisiones lucrativas *inter vivos* el punto de conexión es la residencia del sujeto pasivo (el donatario), por lo que la norma castellano-manchega solo será aplicable si este reside en dicha Comunidad. Así pues, el requisito controvertido únicamente es relevante en el caso de donación de inmuebles, en las que la regla de competencia es el lugar donde radica el bien y no el lugar de residencia del donatario. Por tanto, aducía que la duda de constitucionalidad ha de circunscribirse a este supuesto. Ambas administraciones añadían que, en todo caso, existe una justificación objetiva y razonable para diferenciar entre el donatario residente y el que no lo es, debido al legítimo interés de la Comunidad Autónoma en atraer residentes a su territorio.

Por el contrario, tanto el recurrente como el Ministerio Fiscal se mostraron conformes con el planteamiento de la cuestión.

3. En el Auto de planteamiento la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha razona lo siguiente:

a) El artículo 9 de la Ley 9/2008 de Castilla-La Mancha, que lleva por título «Normas para la aplicación de la bonificación en donaciones», dispone en su apartado a) que «[e]n el caso de transmisiones lucrativas *inter vivos*, la aplicación de las bonificaciones establecidas en el artículo 8 queda sujeta al cumplimiento de los siguientes requisitos: a) El sujeto pasivo deberá tener su residencia habitual en Castilla-La Mancha...».

Así pues, entre otros requisitos que no son relevantes para la resolución del caso, la norma controvertida supedita la aplicación de la bonificación del 95 por 100 de la cuota tributaria para los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco previstos en el artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones, a que el donatario tenga residencia habitual en Castilla-La Mancha, lo que la Sala aprecia que puede afectar al principio de igualdad de los artículos 14 y 31.1 CE.

b) La norma indicada es aplicable y relevante para la resolución del caso, dado que, de no exigirse el requisito de la residencia en la Comunidad Autónoma, el interesado tendría derecho a la bonificación del 95 por 100 de la cuota tributaria.

c) El Auto transcribe a continuación la STC 60/2015, FJ 5, que declaró inconstitucional y nula, por contravenir los artículos 14 y 31.1 CE, una norma similar de la Comunidad Valenciana, en concreto, el artículo 12 *bis* de la Ley de dicha Comunidad Autónoma 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 artículo 16 de la Ley de la Comunidad Valenciana 10/2006, de 26 de diciembre); disposición que establecía una bonificación en el impuesto sobre sucesiones y donaciones para adquisiciones *mortis causa* aplicable solo a aquellos causahabientes que tuvieran residencia habitual en la Comunidad Valenciana.

La Sala acepta la precisión del Abogado del Estado de que el problema que plantea la exigencia de residir en la Comunidad Autónoma se contrae a la donación de bienes inmuebles, puesto que en la donación de otros bienes la Comunidad solo es competente si el donatario tiene residencia en su territorio, por lo que el requisito del artículo 9 a) de la Ley 9/2008 no añade nada al punto de conexión. Sin embargo, como precisamente el caso de autos se refiere a una donación inmobiliaria, se ha de valorar si, al restringirse la bonificación prevista a aquellas donaciones de inmuebles en favor de residentes se vulnera el principio de igualdad, por más que el quebrantamiento solo se ponga de manifiesto en las transmisiones de inmuebles.

El órgano judicial considera que así es, puesto que, aunque el fin de la norma sea atraer residentes a la Comunidad Autónoma exactora del tributo, esta razón ya fue analizada y descartada en la STC 60/2015, sin que se aprecie una diferencia sustancial entre ambos supuestos de hecho.

En vista de lo anterior, el órgano judicial acuerda plantear una cuestión de inconstitucionalidad respecto del inciso «[e]l sujeto pasivo deberá tener su residencia habitual en Castilla-La Mancha» del artículo 9 a) de la Ley 9/2008 de Castilla-La Mancha por posible vulneración de los artículos 14 y 31.1 de la Constitución.

4. Por providencia de 12 de diciembre de 2017 el Pleno acordó admitir a trámite la presente cuestión; de conformidad con lo dispuesto en el artículo 10.1 c) LOTC, reservar para sí su conocimiento; dar traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el artículo 37.3 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministro de Justicia, y al Fiscal General del Estado, así como a la Junta de Comunidades y a las Cortes de Castilla-La Mancha, 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 estimaran convenientes; comunicar la resolución al órgano promotor de la cuestión a fin de que, de

conformidad con lo dispuesto en el artículo 35.3 LOTC, permanezca suspendido el proceso hasta que este Tribunal resuelva definitivamente la cuestión y publicar la incoación de la misma en el «Boletín Oficial del Estado» (lo que se llevó a efecto en el «BOE» núm. 158, de 1 de julio de 2016).

5. Mediante escrito registrado con fecha 22 de diciembre de 2017, la Presidenta del Congreso de los Diputados comunicó el acuerdo de la Mesa de la Cámara de personarse en el procedimiento y ofrecer su colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTC.

6. El 9 de enero de 2018 tuvo entrada un escrito del Letrado Mayor de las Cortes de Castilla-La Mancha, comunicando el acuerdo de la Mesa de la Cámara de personarse en el procedimiento, ofreciendo la colaboración a que se refiere el artículo 88.1 LOTC.

7. También el 9 de enero de 2018 se presentaron las alegaciones del Abogado del Estado, en las que comienza recordando el marco normativo de la competencia autonómica en materia tributaria. En particular, se detiene en los puntos de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones previstos en 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, destacando que en las donaciones el artículo 32.2 de la Ley 22/2009 prevé dos puntos de conexión, según su objeto: i) en el caso de inmuebles, la Comunidad Autónoma donde radiquen [letra b)]; y ii) en las donaciones del resto de bienes y derechos, el territorio de residencia habitual del donatario [letra c)]. A la vista de lo cual, observa que solo el punto de conexión establecido en el apartado b) difiere del previsto en la ley autonómica.

Acto seguido, sostiene que, según el Tribunal Constitucional, el ámbito del principio de igualdad del artículo 14 CE prohíbe que las normas establezcan diferencias no razonables o arbitrarias entre quienes están sujetos a un mismo legislador, pero la divergencia entre normas que emanan de poderes legislativos distintos no puede dar lugar a una pretensión de igualdad, aunque sí a otro tipo de controversia competencial. En concreto, partiendo del doble punto de conexión previsto para el impuesto que recae sobre las donaciones, entiende que en el caso de inmuebles sí puede darse que, existiendo dos donatarios con iguales circunstancias personales, y uno de ellos sea residente en Castilla-La Mancha y el otro no, solo aquel tenga derecho a la bonificación, con lo que la norma les dispensaría un trato desigual exclusivamente por el hecho de la residencia en un territorio u otro.

Por el contrario, en las donaciones del resto de bienes, como el punto de conexión es la residencia del donatario, para que se aplique la norma autonómica el donatario debe ser residente, por lo que una vez que esta es aplicable no ofrece un trato desigual, de suerte que la exigencia del requisito de residencia no añade nada y resulta superflua. Así las cosas, coincide con la posición que mantuvo el Letrado autonómico en el proceso a *quo*, en el sentido de que la cuestión debía circunscribirse al caso de las donaciones de inmuebles.

En suma, el Abogado del Estado interesa que se dicte Sentencia declarando inconstitucional el apartado a) del artículo 9 de la Ley 9/2008, pero solo en aquellos casos en que el criterio para aplicar la bonificación no coincida con el punto de conexión, es decir, solo para el supuesto de las donaciones de inmuebles, salvando interpretativamente la constitucionalidad de la norma en el resto de donaciones.

8. Por escrito presentado el 10 de enero de 2018, el Letrado de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha alega que la diferencia establecida en las donaciones de inmuebles entre residentes y no residentes solo sería discriminatoria si no obedeciera a un criterio razonable. Sin embargo, entiende que sí tiene una justificación objetiva y razonable, que es provocar la atracción de residentes a Castilla-La Mancha y que la aportación de recursos de los residentes en dicha Comunidad no sea superior que la que hacen los no residentes.

Añade que los fondos de financiación previstos en la Ley 22/2009 dependen en buena medida de la población de la Comunidad por lo que, dejando al lado otras finalidades políticas, desde un punto de vista financiero a la Comunidad Autónoma le interesa la atracción de residentes.

En conclusión, el Letrado autonómico aprecia que hay una justificación legítima para la medida objeto de la cuestión de inconstitucionalidad, por lo que interesa que se desestime.

9. El Fiscal General del Estado presentó sus alegaciones el 29 de enero de 2018, interesando que se estime la cuestión de constitucionalidad, por los motivos que seguidamente se exponen.

Tras resumir la doctrina constitucional que considera aplicable, en particular la STC 60/2015, destaca que, según esta, la residencia puede jugar como un elemento diferenciador entre contribuyentes, pero siempre que no sea, por sí sola, la razón del trato diferente. A continuación, pone el acento en que el preámbulo de la Ley 8/2009 justifica la norma controvertida en apelaciones genéricas a facilitar las transmisiones entre los miembros de una familia. Sin embargo, observa que la relación familiar de residentes y no residentes con el donante es la misma, de forma que la diferenciación por la residencia no se puede justificar en ninguna política de protección de la familia. Así pues, si esta es la finalidad de la medida, cualquier miembro de una misma familia debe recibir igual apoyo, resida o no en Castilla-La Mancha.

Lo anterior le lleva a considerar que en este caso la quiebra de la igualdad en torno al factor de residencia no resulta admisible desde el punto de vista constitucional. El criterio de residencia puede definir la base subjetiva de referencia de la legislación autonómica, de modo que esta se refiera, en general, solo a los residentes en su territorio. Pero ello es muy distinto de que, cuando en función de un determinado punto de conexión se someta a la legislación de una Comunidad Autónoma una persona no residente en ella, como es aquí el caso, la ley autonómica pueda negarle derechos que concede a los residentes.

El Fiscal General del Estado coincide con el órgano proponente en que las alegaciones de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha son sustancialmente coincidentes con las formuladas por la Generalidad Valenciana en el caso resuelto por la STC 60/2015 y que este pronunciamiento ya descartó expresamente como justificativas de la diferencia. Parafraseando dicha Sentencia, enfatiza que no nos encontramos ante una diferencia derivada de la pluralidad de normas, fruto de la diversidad territorial, sino ante una diferencia consagrada en la misma norma, con base en el criterio de residencia o no en una Comunidad Autónoma. Y, si bien lo primero es legítimo desde el punto de vista constitucional, lo segundo no lo es. Cabe así concluir que la norma cuestionada carece de cualquier finalidad legitimadora por lo que, como ya señaló el Fiscal General en el caso de la STC 60/2015, se ha utilizado un criterio de reparto de las cargas tributarias carente de una justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo (art. 31.1 CE).

En fin, el Fiscal General del Estado solicita que se declare la inconstitucionalidad del inciso «[e]l sujeto pasivo deberá tener su residencia habitual en Castilla-La Mancha» del artículo 9 a) de la Ley 9/2008 de Castilla-La Mancha, por vulneración de los artículos 14 y 31.1 de la Constitución. Y matiza que, en cuanto a los efectos temporales de la declaración, el Tribunal no se limite a preservar la cosa juzgada sino que, más allá de ese mínimo impuesto por el artículo 40.1 LOTC, la inconstitucionalidad tenga solo efectos *pro futuro*, es decir, en relación con nuevos supuestos o con procedimientos administrativos o procesos judiciales en los que todavía no haya recaído una resolución firme, al igual que se hizo en la STC 60/2015.

10. El Presidente del Senado presentó un escrito que tuvo entrada en este Tribunal el día 7 de febrero de 2018, por el que comunicaba el acuerdo de la Mesa de la Cámara de personarse en el procedimiento y ofrecer su colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTC.

11. Mediante providencia de fecha de 8 de mayo de 2018 se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el 10 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha plantea cuestión de inconstitucionalidad sobre el inciso «[e]l sujeto pasivo deberá tener su residencia habitual en Castilla-La Mancha» del artículo 9 a) de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 9/2008, de 4 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos (en adelante, Ley 9/2008), por posible vulneración de los artículos 14 y 31.1 de la Constitución.

El precepto indicado dispone lo siguiente:

«Artículo 9. *Normas para la aplicación de la bonificación en donaciones.*

En el caso de transmisiones lucrativas *inter vivos*, la aplicación de las bonificaciones establecidas en el artículo 8 queda sujeta al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) El sujeto pasivo deberá tener su residencia habitual en Castilla-La Mancha y la transmisión deberá formalizarse en escritura pública, en la que expresamente deberá constar el origen y situación de los bienes y derechos transmitidos, así como su correcta y completa identificación fiscal cuando se trate de bienes o derechos no consistentes en dinero o signo que lo represente.»

El artículo 8 de la citada ley, del que es complementario el precepto transcrito, establece una bonificación autonómica del 95 por 100 en la cuota del impuesto sobre sucesiones y donaciones para los sujetos pasivos incluidos en los grupos de parentesco I (descendientes menores de veintinueve años) y II (descendientes de veintiuno o más años, cónyuges y ascendientes) previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora de este impuesto.

El órgano judicial considera que el inciso «[e]l sujeto pasivo deberá tener su residencia habitual en Castilla-La Mancha» es contrario a los artículos 14 y 31.1 CE, a la vista de la STC 60/2015, de 18 de marzo, recaída en relación con una norma autonómica que considera similar a estos efectos. El Fiscal General y el Abogado del Estado interesan la estimación de la cuestión, si bien este último matiza que la inconstitucionalidad debe limitarse al caso de las donaciones de inmuebles, salvándose interpretativamente la constitucionalidad de la norma en el resto de supuestos. Por su parte, el Letrado de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha defiende que el requisito de residencia es ajustado a la Constitución, por responder a una justificación objetiva y razonable.

2. Con carácter previo al examen de fondo, procede efectuar determinadas consideraciones preliminares sobre la vigencia de la norma cuestionada y el marco normativo en que se encuadra:

a) La bonificación aplicable a las transmisiones lucrativas *inter vivos* fue introducida por primera vez en la Ley de Castilla-La Mancha 14/2007, de 20 de diciembre, por la que se amplían las bonificaciones tributarias del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Dicha norma modificó la Ley 17/2005, de 29 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos, para añadir a la bonificación para adquisiciones *mortis causa*, que ya preveía, otra de igual importe para transmisiones lucrativas *inter vivos* entre personas ligadas por el mismo vínculo de parentesco (descendientes, ascendientes y cónyuge), supeditada, entre otras condiciones, a que el sujeto pasivo (que en las transmisiones *inter vivos* es el donatario) tuviera residencia habitual en Castilla-La Mancha.

De la Ley 17/2005 la bonificación pasaría a la Ley 9/2008, manteniéndose el requisito de que el donatario tuviera residencia habitual en Castilla-La Mancha. La Ley 9/2008 fue

derogada por la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de medidas tributarias, en vigor desde el 1 de enero de 2014, que también dispone unas bonificaciones en la cuota para las adquisiciones *inter vivos* por los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco previstos en el artículo 20.2 a) de la Ley reguladora del impuesto sobre sucesiones y donaciones, pero eliminando entre los requisitos para su aplicación el de residencia del donatario (art. 18).

Lo anterior implica que el requisito cuya conformidad con la Constitución se plantea en el presente proceso ya no está vigente, circunstancia que, sin embargo, no afecta a la pervivencia de su objeto, puesto que sí es aplicable en el proceso *a quo* y de su validez depende la decisión a adoptar en él, como exige el artículo 163 CE, que es lo relevante para la subsistencia del objeto de la cuestión de inconstitucionalidad, según reiterada doctrina de este Tribunal (entre otras, SSTC 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 2; 22/2010, de 27 de abril, FJ 2; 73/2014, de 8 de mayo, FJ 2; 83/2015, de 30 de abril, FJ 3; 25/2016, de 15 de febrero, FJ 1, y 113/2017, de 16 de octubre, FJ 1).

b) En cuanto al marco competencial en que se incardina la norma a la que se refiere la cuestión, conviene recordar que el impuesto sobre sucesiones y donaciones es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, de conformidad con el artículo 11 d) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, cuyo desarrollo por ley ordinaria en el momento de aprobarse la Ley 9/2008 de Castilla-La Mancha se recogía en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía. En el momento de dictarse la liquidación que da origen al proceso *a quo*, la Ley 21/2001 había sido sustituida por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. El artículo 32.2 de la Ley 22/2009 (y antes, con igual redacción, el artículo 24.2 de la Ley 21/2001) cede el rendimiento del impuesto sobre sucesiones y donaciones producido en el territorio de cada Comunidad Autónoma, determinado según los siguientes puntos de conexión:

«a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones *mortis causa* y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

b) En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma.

A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

c) En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.»

Por su parte, el artículo 48.1 de la Ley 22/2009 (al igual que hacía el art. 40.1 de la Ley 21/2001) reconoce a las Comunidades Autónomas la posibilidad de ejercer competencias normativas sobre las deducciones y bonificaciones de la cuota del impuesto sobre sucesiones y donaciones (entre otros elementos el tributo), según los puntos de conexión recién indicados. Serán las normas aprobadas en ejercicio de dicha competencia, en este caso, los artículos 8 y 9 de la Ley 9/2008, las que determinen la cuantía del impuesto para aquellas donaciones conectadas con el territorio autonómico.

Según se desprende de lo anterior, en la donación de inmuebles la competencia normativa y de exacción corresponde a la Comunidad donde estos se ubiquen y no a la de residencia del donatario, como sucede en el resto de bienes, lo que motiva que tal donatario, aun no residiendo en Castilla-La Mancha, deberá tributar conforme a la

normativa de dicha Comunidad cuando recibe un inmueble situado en ella. Es en este caso cuando el requisito de residencia determina, por este único motivo, una diferente tributación entre dos personas en circunstancias por lo demás iguales.

3. Conforme a lo indicado, el artículo 9 a) de la Ley 9/2008 condiciona la bonificación en la cuota del 95 por 100 para las transmisiones lucrativas *inter vivos* en favor del cónyuge, ascendientes y descendientes a que el donatario tenga residencia habitual en Castilla-La Mancha. Acerca de esta norma el preámbulo de la ley solo afirma que pretende «facilitar las transmisiones de bienes y derechos de todo tipo entre los miembros de una familia», sin alusión alguna al porqué del requisito de residencia, aunque el Letrado de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha aclara que su objetivo es propiciar la atracción de residentes a Castilla-La Mancha.

El órgano judicial justifica su duda en la STC 60/2015, que analizó una norma autonómica (art. 12 *bis* de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, en la redacción dada por el art. 16 de la Ley de la Comunidad Valenciana 10/2006, de 26 de diciembre), atinente también al impuesto sobre sucesiones y donaciones, pero en la modalidad aplicable a las adquisiciones *mortis causa*. A juicio de la Sala, el criterio de dicha Sentencia es trasladable al presente caso, por más que en ella se enjuiciara una norma referida a las adquisiciones *mortis causa* y aquí estemos ante una transmisión lucrativa *inter vivos*. Sostiene que, de la misma forma que se rechazó que el artículo 12 *bis* de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997 pudiera justificarse en la finalidad de atraer residentes a dicha Comunidad, tampoco puede invocarse esta razón para amparar la diferencia introducida por el artículo 9 a) de la Ley 9/2008 de Castilla-La Mancha.

En efecto, como argumenta la Sala promotora de la cuestión, resulta evidente el paralelismo del presente caso con el de la STC 60/2015, que enjuició la bonificación en el impuesto para adquisiciones *mortis causa* aplicable solo a aquellos causahabientes con residencia habitual en la Comunidad Valenciana, puesto que se trataba de una norma: i) concerniente al mismo tributo, aunque en la modalidad de adquisiciones *mortis causa* en lugar de *inter vivos*; ii) dictada también por una Comunidad Autónoma y, por ende, aplicable solo a los hechos imponible sobre los que era competente, según los puntos de conexión previstos en la normativa de cesión de tributos; iii) que, sin embargo, no aplicaba la bonificación a todos los hechos conectados con el territorio autonómico, sino solo cuando el adquirente (de una herencia o legado en el caso valenciano, de una donación en el caso castellano-manchego) tuviera residencia habitual en la Comunidad Autónoma y iv) cuya justificación, según las respectivas instituciones autonómicas, era atraer contribuyentes a su territorio.

No solo es análogo el contenido de la norma enjuiciada, sino también el canon conforme al que se examinó, pues la STC 60/2015 analizó la norma valenciana a la luz de los mismos mandatos constitucionales que aquí invoca la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, es decir, el principio de igualdad de los artículos 14 y 31.1 CE.

Así las cosas, en dicha resolución, tras recordar la doctrina constitucional sobre los artículos 14 y 31.1 CE (FJ 4), aplicamos el «juicio de igualdad» a la bonificación valenciana y constatamos que la situación de un descendiente que reside en la Comunidad Valenciana respecto de la de otro descendiente que no reside en ella, con relación a una misma herencia y causante, en orden al pago del impuesto sobre sucesiones, es objetivamente comparable. A la vista de lo cual, entramos a valorar si la finalidad de beneficiar a los residentes era objetiva y razonable para legitimar el trato desigual entre herederos de un mismo causante, partiendo de 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» (FJ 5). En este «juicio de razonabilidad» concluimos lo siguiente:

«[N]o 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 nos 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.» (STC 60/2015, FJ 5).

En definitiva, en dicho pronunciamiento descartamos que la residencia pudiera legitimar la diferencia introducida por la norma cuestionada, por lo que se vulneraba el principio de igualdad (art. 14 CE) y, en particular, la igualdad tributaria, como exigencia de un sistema tributario justo (art. 31.1 CE).

4. Conforme a lo expuesto, para abordar la duda de constitucionalidad que plantea la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha basta comprobar que, en esencia, coincide con la que resolvió la STC 60/2015, sin que el hecho de que esta tuviera por objeto una norma sobre adquisiciones *mortis causa* y la ley castellano-manchega se refiera a transmisiones *inter vivos* modifique el resultado al que conduce el «juicio de igualdad», ya que lo decisivo es que ambas normas dispensan un trato desigual a contribuyentes que se hallan en una situación comparable, sin una razón válida que lo justifique.

De la misma forma que allí consideramos situaciones homogéneas las de dos herederos, descendientes ambos del mismo causante, aunque residentes en distintas Comunidades Autónomas, debemos ahora concluir que lo son dos descendientes (u otros familiares incluidos en el ámbito de la bonificación) que reciban del mismo donante sendos inmuebles de igual valor, cuando solo se diferencian por la Comunidad Autónoma en que residen. La capacidad de pago que grava el impuesto sobre sucesiones y donaciones —el incremento patrimonial obtenido a título gratuito—, es idéntica en ambos casos, por lo que la residencia en Castilla-La Mancha no puede justificar, desde la óptica del artículo 14 y 31.1 CE, que la misma norma prevea una diferente carga fiscal.

Al igual que en el caso resuelto por la STC 60/2015, 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, sino que la diferencia se consagra en una única norma, acudiendo para ello a la residencia o no en el territorio de la Comunidad Autónoma. Es cierto que la autonomía financiera permite a las Comunidades Autónomas el desarrollo y ejecución de sus competencias y, por tanto, les habilita a «elegir y realizar sus propios objetivos políticos, administrativos, sociales o económicos... sin condicionamientos indebidos» (SSTC 130/2013, de 4 de junio, FJ 5, y 135/2013, de 6 de junio, FJ 3). Y también lo es que el tributo puede ser no solo una fuente de ingresos (fin fiscal), sino responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (fin extrafiscal), de modo tal que el legislador puede configurar el tributo teniendo en cuenta otro tipo de consideraciones extrafiscales [STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 a); 122/2012, de 5

de junio, FJ 4, y 196/2012, de 31 de octubre, FJ 2]. Ahora bien, ni la autonomía financiera ni el uso del tributo para la realización de políticas extrafiscales les habilitan a introducir beneficios fiscales que desconozcan el principio de igualdad ante la ley, en este caso, ante la ley tributaria.

En fin, no superando la norma cuestionada el juicio de razonabilidad, podemos ya concluir que el inciso «[e]l sujeto pasivo deberá tener su residencia habitual en Castilla-La Mancha» del artículo 9 a) de la Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de Castilla-La Mancha, de medidas en materia de tributos cedidos, vulnera los artículos 14 y 31.1 CE y, por ello, es inconstitucional y nulo.

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 presente cuestión de inconstitucionalidad y, en consecuencia, declarar inconstitucional y nulo el inciso «[e]l sujeto pasivo deberá tener su residencia habitual en Castilla-La Mancha» del artículo 9 a) de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 9/2008, de 4 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a diez de mayo de dos mil dieciocho.—Juan José González Rivas.—Encarnación Roca Trías.—Andrés Ollero Tassara.—Fernando Valdés Dal-Ré.—Santiago Martínez-Vares García.—Juan Antonio Xiol Ríos.—Pedro José González-Trevijano Sánchez.—Antonio Narváez Rodríguez.—Alfredo Montoya Melgar.—Ricardo Enríquez Sancho.—Cándido Conde-Pumpido Tourón.—María Luisa Balaguer Callejón.—Firmado y rubricado.