



Roj: **STS 3855/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:3855**

Id Cendoj: **28079130052018100441**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **19/11/2018**

Nº de Recurso: **4763/2016**

Nº de Resolución: **1636/2018**

Procedimiento: **Contencioso**

Ponente: **OCTAVIO JUAN HERRERO PINA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STS 3855/2018,**
AATS 13223/2018

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

Sentencia núm. 1.636/2018

Fecha de sentencia: 19/11/2018

Tipo de procedimiento: REC.ORDINARIO(c/a)

Número del procedimiento: 4763/2016

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/11/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Octavio Juan Herrero Pina

Procedencia: CONSEJO MINISTROS

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Pera Bajo

Transcrito por: MSP

Nota:

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 4763/2016

Ponente: Excmo. Sr. D. Octavio Juan Herrero Pina

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Pera Bajo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

Sentencia núm. 1636/2018

Excmos. Sres.

D. Jose Manuel Sieira Míguez, presidente

D. Octavio Juan Herrero Pina



D. Juan Carlos Trillo Alonso

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. César Tolosa Tribiño

En Madrid, a 19 de noviembre de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo n.º 4763/2016 interpuesto por D.ª Rosa, representada por el procurador D. Victor Venturini Medina y defendida por el letrado D. Oscar Brú Magarolas, contra el acuerdo del Consejo de Ministros de 22 de abril de 2016, por el que se deniega la reclamación de responsabilidad patrimonial derivada de la aplicación de la normativa estatal del **Impuesto** de Sucesiones y Donaciones, contraria al Derecho de la Unión Europea, según sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12. Ha sido parte recurrida el abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración del Estado y la letrada de la Comunidad de Madrid en representación de la misma.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Octavio Juan Herrero Pina.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la representación procesal de D.ª Rosa se interpone este recurso contencioso administrativo, contra el acuerdo del Consejo de Ministros de 22 de abril de 2016, por el que se deniega la reclamación de responsabilidad patrimonial derivada de la aplicación de la normativa estatal del **Impuesto** de Sucesiones y Donaciones, contraria al Derecho de la Unión Europea, según sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12.

SEGUNDO.- Admitido a trámite el recurso contencioso-administrativo y reclamado el expediente administrativo, por escrito de 3 de febrero de 2017 se procedió a formalizar la demanda, en la que se solicita que se invalide el Acuerdo impugnado y se declare su derecho a ser indemnizada, en concepto de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, en el importe de 50.117 €, más los intereses desde la fecha de reclamación hasta su pago.

TERCERO.- Dado traslado para contestación, el abogado del Estado solicita que se desestime el recurso, de acuerdo con las alegaciones de hecho y de derecho que entendió procedentes. Por su parte, la letrada de la Comunidad de Madrid solicita que se declare la falta de legitimación pasiva de la misma o, subsidiariamente, la inexistencia de responsabilidad patrimonial de la misma.

CUARTO.- Recibido el pleito a prueba y practicada la documental propuesta se declaró terminado el periodo probatorio y por providencia de 30 de octubre de 2017 se dispuso el traslado a la parte actora para conclusiones por el término de diez días, al que siguió el subsiguiente trámite con las partes demandadas, y formalizados los escritos correspondientes, quedaron conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo la audiencia del día 13 de noviembre de 2018, en cuyo acto tuvo lugar, habiéndose observado las formalidades legales referentes al procedimiento.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La recurrente alega que al fallecimiento de su padre el 8 de abril de 2007 tenía la condición de no residente, lo que determinó que en la liquidación del **Impuesto** de Sucesiones, mientras sus dos hermanos tributaron por su tercera parte 384,33 €, ella hubo de satisfacer la cantidad de 50.501,33 €, a aplicarse los hermanos la reducción por parentesco prevista en la ley autonómica de Madrid.

A la vista de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, asunto 127/12, que apreció la disconformidad de la normativa estatal con el Derecho comunitario, el 14 de agosto de 2015 la recurrente formuló reclamación por responsabilidad patrimonial del Estado legislador derivada de la aplicación de la normativa estatal en la liquidación del **impuesto** de sucesiones, alegando la concurrencia de los requisitos establecidos al efecto.

Por acuerdo del Consejo de Ministros de 22 de abril de 2016 se desestima la reclamación, siguiendo los informes de la Dirección General de Tributos y de la Abogacía del Estado, al considerar que no existe una infracción suficientemente caracterizada, no concurre el requisito de relación de causalidad entre el hecho causante y el daño cuya reparación pretende, falta la antijuridicidad del daño, por tratarse de situaciones consolidadas el no haberse impugnado y quedar firmes, que en todo caso no se puede pretender la devolución de la totalidad de lo ingresado y, subsidiariamente, la existencia de responsabilidad concurrente con la correspondiente comunidad autónoma.



No conforme con ello, la interesada interpone este recurso contencioso-administrativo, en cuya demanda solicita que se reconozca el derecho de la recurrente a la indemnización en la cantidad de 50.117 € euros, invocando la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, en cuanto aprecia violación por la norma española del art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y del art. 40 del acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE) y razonando sobre la concurrencia de los requisitos exigidos para dar lugar a la responsabilidad del Estado legislador por incumplimiento del Derecho comunitario, según doctrina del TJUE, añadiendo que no se pretende la recuperación íntegra del importe abonado sino la diferencia con lo abonado por sus dos hermanos y rechazando las demás razones invocadas en el acuerdo impugnado para desestimar la reclamación, incluida la concurrencia de responsabilidad del Estado y la Comunidad Autónoma que se mantiene en dicho acuerdo.

Frente a ello, la representación de la Administración alega litisconsorcio pasivo de la Comunidad Autónoma de Madrid, que la sentencia del TJUE no declara que la normativa española haya incumplido el Derecho comunitario; que la norma jurídica infringida no atribuye derechos a los particulares; que no existe violación suficientemente caracterizada; inexistencia de antijuridicidad por tratarse de una situación jurídica consolidada; inexistencia de nexo causal; y falta de acreditación del daño en el importe reclamado y concurrencia de culpas.

SEGUNDO.- Las controversias que se suscitan en este recurso en orden a la declaración de responsabilidad patrimonial del Estado al amparo de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12, ya han sido resueltas por este Tribunal con ocasión de otros recursos con semejante contenido (Ss.17-10-17, rec.6/2017; 23-10-17 rec.4889/2016; 24-10-2017, rec. 5062/2016 y 14-12-17, rec.4822/2016) cuyos argumentos hemos de reiterar aquí.

En la sentencia de mención se decide en recurso por incumplimiento, interpuesto por la Comisión Europea "1) Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste. 2) Desestimar el recurso en todo lo demás".

Las razones esenciales para ello las expresa el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus fundamentos jurídicos 52 a 84, de siguiente tenor:

"52

Acerca de la libertad de circulación aplicable, se ha de recordar que, al no existir en el Tratado una definición del concepto de "movimientos de capitales" a efectos del artículo 63 *TFUE*, apartado 1, el Tribunal de Justicia ha reconocido un valor indicativo a la nomenclatura que constituye el anexo 1 de la *Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988*, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [artículo derogado por el Tratado de Amsterdam] (DO L 178, p. 5) (véanse, en particular, las *sentencias Mattner*, EU:C:2010:216, apartado 19, y *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, apartado 19). Las donaciones y las dotaciones, así como las sucesiones, se recogen bajo la rúbrica XI, titulada "Movimientos de capitales de carácter personal", que figura en el anexo 1 referido (véase, en este sentido, la *sentencia Mattner*, EU:C:2010:216, apartados 19 y 20 y jurisprudencia citada).

53

El Tribunal de Justicia ha juzgado de esa forma que el **impuesto** que grava las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, al igual que el trato fiscal de las donaciones, ya tengan éstas por objeto cantidades de dinero, bienes inmuebles o bienes muebles, están comprendidos en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a los movimientos de capitales, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos estén circunscritos al interior de un solo Estado miembro (véase, en este sentido, la *sentencia Mattner*, EU:C:2010:216, apartado 20, y jurisprudencia citada).

54

En el presente asunto el objeto del recurso atañe a situaciones en las que todos los elementos constitutivos no se circunscriben al interior de un solo Estado miembro.

55



Por otra parte, toda vez que la Comisión ni ha acreditado en absoluto de qué manera afecta la legislación estatal a las garantías conferidas por el artículo 21 *TFUE*, y ni siquiera ha demostrado nexo alguno entre esta disposición y la legislación discutida, no procede examinar el presente recurso a la luz del artículo 21 *TFUE*.

56

Por consiguiente, se debe apreciar el incumplimiento alegado en relación con el artículo 63 *TFUE*, y desestimar el recurso en cuanto se refiere al artículo 1 *FUE*, y, por tanto, al artículo 28 del Acuerdo *EEE*.

Sobre la existencia de una restricción de los movimientos de capitales

57

Es oportuno recordar que constituyen restricciones de los movimientos de capitales las medidas nacionales que causan una disminución del valor de la herencia o de la donación de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se grava la sucesión o la donación, o de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran los bienes afectados y que grava la sucesión o la donación de éstos (véanse, en este sentido, en materia de sucesión, las *sentencias Jger C-256106*, EU:C:2008:20, apartado 31, y *Welte*, EU:C:2013:662, apartado 23, y jurisprudencia citada, y, en materia de donación, la *sentencia Mattner*, EU:C:2010:216, apartado 26).

58

Así pues, la normativa de un Estado miembro que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o de la donación del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, o del lugar de residencia del donante y del donatario en el momento de la donación, o también del lugar en el que está situado un bien inmueble objeto de sucesión o de donación, cuando da lugar a que las sucesiones o las donaciones entre no residentes, o las que tienen por objeto bienes inmuebles situados en otro Estado miembro, soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones o las donaciones en las que sólo intervienen residentes o que sólo tienen por objeto bienes inmuebles situados en el Estado miembro de imposición, constituye una restricción de la libre circulación de capitales (véanse, en este sentido, en materia de donación, la *sentencia Mattner* EU:C:2010:216, apartado 28, y, en materia de sucesión, la *sentencia Welte* EU:C:2013:662, apartado 25).

59

En el presente asunto es preciso observar que los artículos 32 y 48 de la *Ley 22/2009* prevén expresamente la posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan cierto número de reducciones fiscales que sólo se aplican en caso de conexión exclusiva con el territorio de esas Comunidades.

60

De ello resulta que la sucesión o la donación en la que intervenga un causahabiente o un donatario o un causante que no reside en el territorio español, o también una donación o una sucesión que tenga por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, no podrá beneficiarse de esas reducciones fiscales, por lo que el valor de esa sucesión o esa donación se reducirá.

61

El argumento aducido por el Reino de España, apoyado en el artículo 4 *TUE*, apartado 2, debe desestimarse.

62

En efecto, como la Comisión pone de relieve, el presente recurso por incumplimiento no pretende en modo alguno poner en cuestión el reparto de las competencias entre el Estado miembro interesado y las Comunidades Autónomas, ni más en particular, la competencia atribuida a éstas en materia de fiscalidad de las donaciones y las sucesiones.

63

Únicamente está en discusión en este asunto el criterio de conexión previsto por la legislación española, que permite la aplicación de reducciones fiscales en los supuestos en los que los sujetos pasivos residen en el territorio de esas Comunidades o cuando el bien inmueble está situado en el territorio de éstas.

64

También se debe desestimar el argumento del Reino de España según el cual la Comisión, apoyándose en varios ejemplos de la imposición de las donaciones o las sucesiones en algunas Comunidades Autónomas, no aporta la prueba de tal restricción.



65

En efecto, según se ha expuesto en los apartados 27 y siguientes de la presente sentencia, el recurso por incumplimiento de la Comisión no tiene por objeto la normativa de cada una de las Comunidades Autónomas, sino la legislación estatal. Por tanto, los ejemplos invocados en apoyo de su demanda no tratan de acreditar el incumplimiento imputado, sino de ilustrarlo.

66

Por otro lado, la posibilidad de que en virtud de la legislación estatal se dé un trato diferente a los sujetos pasivos en función de su residencia, aun cuando se encuentren en una situación comparable, puede bastar para tipificar una restricción de la libre circulación de capitales, con independencia de si todas las Comunidades Autónomas han ejercido o no la facultad prevista por la legislación estatal discutida.

67

Es preciso recordar también que las medidas prohibidas por el artículo 63 *TFUE*, apartado 1 por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen en especial las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o de mantener tales inversiones (véase la *sentencia Halley*, C-132/10, EU:C:2011:586, apartado 22, y la jurisprudencia citada).

68

Por último, el argumento del Reino de España, fundado en una aplicación por analogía de la sentencia *Açores* (EU:C:2006:511), debe desestimarse atendiendo a la diferencia de objeto entre esa sentencia, relacionada con la existencia de una selectividad regional en materia de ayudas de Estado, y el presente asunto.

69

Por consiguiente, la legislación estatal referida constituye una restricción de la libre circulación de capitales, prohibida en principio por el artículo 63 *TFUE*, apartado 1.

Sobre la justificación de una restricción de los movimientos de capitales

70

En lo que atañe a una posible justificación basada en el artículo 65 *TFUE*, hay que recordar que, en virtud del apartado 1, letra a), de ese artículo, "lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea derecho de los Estados miembros a [...] aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto los lugares donde esté invertido su capital".

71

Esa disposición, como excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales, debe interpretarse en sentido estricto. Ello supone en especial que no puede interpretarse en el sentido de que toda normativa fiscal que distinga entre los contribuyentes en función del lugar en que residen o del Estado miembro en el que invierten sus capitales es automáticamente compatible con el Tratado (véase, en este sentido, la *sentencia Arens-Sikken*, C-43/07, EU:C:2008:490, apartado 51).

72

En efecto, la referida excepción está limitada, a su vez, por el artículo 65 *TFUE*, apartado 3, el cual prescribe que las disposiciones nacionales a que se refiere el apartado 1 de dicho artículo "no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63 *TFUE*". Además, para estar justificada, la diferencia de trato entre las sucesiones y las donaciones en las que intervienen residentes y no residentes o entre aquellas que se refieran a bienes situados en el territorio nacional y a bienes situados fuera de éste no debe ir más allá de lo necesario para que se alcance el objetivo perseguido por la normativa de que se trata (véase, en este sentido, la *sentencia Arens-Sikken*, EU:C:2008:490, apartado 52).

73

Por consiguiente, se debe distinguir entre el trato desigual que permite el artículo 65 *TFUE* y las discriminaciones arbitrarias prohibidas en virtud del apartado 3 de ese mismo artículo. Pues bien, de la jurisprudencia resulta que para que una normativa fiscal nacional que, a efectos de la liquidación del **impuesto** sobre sucesiones y donaciones, distingue entre los residentes y los no residentes o entre los bienes situados en el territorio nacional y los situados fuera de él pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones

que no sean objetivamente comparables o esté justificada por razones imperiosas de interés general (véase la *sentencia Arens-Sikken*, EU:C:2008:490, apartado 53).

74

En el presente asunto el Reino de España alega que las situaciones de los residentes y los no residentes no son comparables porque la base imponible difiere según el supuesto de que se trate. En efecto, los residentes tributan por obligación personal mientras que los no residentes lo hacen por obligación real.

75

El Reino de España añade que existe una diferencia objetiva de situación ya que las Comunidades Autónomas también son competentes para establecer la escala de imposición y por tanto el tipo de gravamen aplicable en su territorio a la base liquidable.

76

Debe desestimarse esa argumentación.

77

En efecto, la normativa discutida considera en principio a los herederos o los donatarios, sean residentes o no residentes, como sujetos pasivos a efectos de la percepción del **impuesto** de sucesiones y donaciones sobre los bienes inmuebles situados en España. Por tanto, no existe ninguna diferencia entre la situación objetiva de un residente y la de un no residente que pueda sustentar una diferencia de trato (véase, en este sentido, la *sentencia Schumacker*, EU:C:1995:31, apartado 37).

78

Además, cuando una normativa nacional coloca en el mismo plano a efectos del **impuesto** sobre sucesiones y donaciones a los residentes y los no residentes, o a los bienes situados en el territorio nacional y los situados fuera de éste, esa normativa no puede, sin crear discriminaciones, tratar de manera diferente en el marco del mismo **impuesto** a esas dos categorías de sujetos pasivos o de bienes en lo que atañe a las reducciones fiscales (véase, en este sentido, la *sentencia Arens-Sikken*, EU:C:2008:490, apartado 57).

79

En consecuencia, debe apreciarse que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 63 *TFUE*, al permitir que se introduzcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.

Sobre la vulneración del artículo 40 del Acuerdo EEE (RCL 1994, 943, 2450)

80

La constatación con fundamento en el artículo 63 *TFUE* de la existencia de una restricción es también obligada en relación con el artículo 40 del *Acuerdo EEE*, toda vez que las disposiciones de este último artículo tienen el mismo alcance jurídico que las disposiciones idénticas, en sustancia, del artículo 63 *TFUE* (véase, en este sentido, la *sentencia Comisión/Alemania*, C-600/10, EU:C:2012:737, apartado 27).

81

Por consiguiente, debe apreciarse que la legislación estatal discutida constituye una restricción prohibida por el artículo 40 del *Acuerdo EEE*.

82

Acerca de una posible justificación de esa restricción, el Tribunal de Justicia ha juzgado ciertamente que la jurisprudencia relativa a las restricciones al ejercicio de las libertades de circulación en el seno de la Unión no puede aplicarse íntegramente a los movimientos de capital entre los Estados miembros y los Estados terceros partes en el EEE, puesto que tales movimientos se inscriben en un contexto jurídico distinto. Además, el marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros establecido por el Derecho de la Unión no existe en las relaciones entre aquéllas y las autoridades competentes de un Estado tercero que no haya contraído ningún compromiso de asistencia mutua (*sentencia Comisión/Portugal*, C-267/09, EU:C:2011:273, apartados 54 y 55).

83



No obstante, se ha de observar que el Reino de España se limita a destacar una diferencia de situación entre los Estados miembros y los Estados terceros partes en el EFE en lo concerniente al intercambio de información para la verificación de las liquidaciones y la recaudación del **impuesto**. Aun suponiendo que ese Estado miembro invoque la prosecución del objetivo legítimo de garantizar la eficacia de los controles fiscales y la lucha contra la elusión fiscal, es preciso constatar que no ha demostrado de qué forma la falta de un acuerdo de asistencia mutua podría justificar una legislación como la discutida en el presente litigio.

84

De cuanto antecede resulta que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 *TFUE* y 40 del Acuerdo EEE, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste".

TERCERO.- Procede examinar en primer lugar la cuestión invocada por la Abogacía Estado en su escrito de contestación a la demanda y relativa a la necesidad de que sea emplazada la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares.

Fundamentada la necesidad de emplazamiento de la Comunidad Autónoma en que la responsable exclusiva del daño en que se apoya la solicitud indemnizatoria sería, caso de existir responsabilidad, dicha Comunidad, en cuanto la diferencia del trato fiscal entre residentes y no residentes en España es consecuencia de la aprobación por su parte de una normativa que incluye bonificaciones y reducciones, el rechazo de la cuestión procesal planteada ninguna duda ofrece.

Parece no reparar la Abogacía del Estado en que la diferencia de trato que la sentencia del Tribunal de Justicia contempla para declarar el incumplimiento por parte del Reino de España de las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, deriva directamente de una norma estatal, cual es el artículo 32 de la Ley 22/1999, de 22 de diciembre, por el que se regulan los puntos de conexión para entender que el **impuesto** de sucesiones, también el de donaciones, se produce en las Comunidades Autónomas.

La circunstancia de que las Comunidades Autónomas al amparo del artículo 48 de la citada Ley 22/2009 (antes artículo 40 de la Ley 21/2001), hayan asumido competencias normativas sobre reducciones de la base imponible, tarifa del **impuesto**, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y deducciones y bonificaciones de la cuota, no permite considerar que la diferencia de trato que contempla la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea tenga origen en la normativa autonómica y, en consecuencia, imputable a la Administración de cada Comunidad.

La diferencia de trato que observa la sentencia deriva de la regulación que la Ley estatal 22/1999 ofrece de los puntos de conexión en el artículo 32, sin que por ello apreciase responsabilidad alguna por las Comunidades autónomas.

Los fundamentos jurídicos 62 y 63 de la sentencia del Tribunal de Justicia que hemos transcrito revelan que es el criterio de conexión de la legislación española la que da origen al trato diferenciado que se declara disconforme con el derecho europeo.

CUARTO.- Superado por lo expuesto el obstáculo procesal esgrimido por la Abogacía del Estado, vamos a proceder seguidamente al examen, a la luz de los escritos de demanda y contestación, de las cuestiones controvertidas, comenzando por la consideración de la infracción apreciada por el TJUE en atención al alcance de la norma y sus efectos.

En tal sentido, para atribuir el calificativo de suficientemente caracterizada o lo que es lo mismo, si la infracción debe reputarse como manifiesta y grave, ha de tenerse en cuenta una reiterada jurisprudencia que si bien reconoce que es el órgano jurisdiccional nacional el que debe apreciar la concurrencia de ese requisito, ha venido estableciendo pautas orientativas, entre las que cabe citar las siguientes: a) el grado o nivel de claridad o precisión de la norma vulnerada, b) el mayor o menor margen de apreciación de que disponga el estado miembro respecto a la norma vulnerada, c) el carácter intencionado o involuntario de la infracción o del perjuicio, d) la naturaleza excusable o inexcusable de un eventual error de derecho, e) la hipotética contribución de una institución comunitaria en la comisión de la infracción, y f) el mantenimiento en el tiempo de medidas contrarias al derecho comunitario (SSTJUE de 5 de marzo de 1996, caso *Brasserie Du Pêcheur S.A.*, de 26 de marzo de 1996, caso *Dillenkofer*, 8 de octubre de 1996, caso *British Telecommunications*, y las de esta Sala de 12 de junio de 2003 -recurso 46/1998- y 18 de enero de 2016 -recurso 194/2015-, entre otras).



Al efecto no parece ocioso recordar que la declaración de incumplimiento que contiene la parte dispositiva de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, se contrae, conforme ya vimos, a las obligaciones que al Reino de España "[...] le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste".

Con igual finalidad parece oportuno poner de manifiesto cuál es el contenido de esa normativa que la sentencia expresa como infringida.

El artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea prevé en su apartado 1 que "En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países".

Ubicado el precepto en el Título IV, cuya rúbrica es "Sobre circulación de personas, servicios y capitales", y en su capítulo IV, bajo el epígrafe "Capital y Pagos", es de advertir que el precepto de mención no contiene una definición del concepto de movimiento de capitales, al igual que no se observa en el resto del texto del Tratado. Así se reconoce en el ya transcrito fundamento jurídico 52 de la sentencia de 3 de septiembre de 2014, que por su relevancia parece oportuno recordar.

Expresa el Tribunal en ese fundamento que a los efectos del artículo 63 ha reconocido un valor indicativo a la nomenclatura que constituye el anexo I de la directiva 8/361 CEE del Consejo, de 24 de junio, haciendo mención a las sentencias Mattner y Welte. Y añade el Tribunal en el indicado fundamento que las donaciones y dotaciones, así como las sucesiones, se recogen bajo la rúbrica XI, titulada "Movimientos de capitales de carácter personal" que figura en el indicado anexo I, con cita de la sentencia Mattner.

Por su parte el artículo 40 del acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, ubicado en su parte III, capítulo IV, con rúbricas "Libre circulación de personas, servicios y capitales" y "Capitales", prevé que "En el marco de las disposiciones del presente acuerdo quedan prohibidos entre las partes contratantes las restricciones de los movimiento de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de la CE o en los estados de la AELC, así como las discriminaciones de trato por razón de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales" y que "En el anexo XII figuran las disposiciones necesarias para la aplicación del presente artículo".

En el indicado anexo XII, a los efectos de aplicar el citado artículo 40 y en lo que respecta a la libre circulación de capitales, se indica que la lista de actos correspondientes al artículo 40 son los previstos en la Directiva 88/361, CEE, de 24 de junio de 1988.

Y en el anexo I de la Directiva, en cuyo artículo 1 se prevé que "Los estados miembros suprimirán las restricciones a los movimientos de capitales que tienen lugar entre las personas residentes en los estados miembros, sin perjuicio de las disposiciones que se indican más adelante", así como que "Para facilitar la aplicación de la presente Directiva, los movimientos de capitales se clasifican con arreglo a la nomenclatura que se establece en el anexo I", bajo el título "Nomenclatura de los movimientos de capitales contemplados en el artículo 1 de la Directiva", en el apartado XI, con título "Movimientos de capital de carácter personal", se incluye en la letra d) a las sucesiones y legados, y en el apartado XIII, con título "Otros movimientos de capitales", en su letra a), los **impuestos** de sucesión.

Con igual finalidad a la ya expuesta, esto es, observar si la vulneración de la normativa está suficientemente caracterizada, y muy especialmente para decidir si la falta de caracterización que se invoca puede sostenerse en que el artículo 63 del Tratado no contiene una definición unívoca y completa de movimiento de capital, es oportuno resaltar que en sentencia del Tribunal de Justicia de 23 de febrero de 2006, en el asunto C-513/2003 (Herederos de M.E.A. van Hilten-van der Heijden), cuyo objeto es una petición de cuestión prejudicial en un tema relativo a las cuotas del **impuesto** de sucesiones recaudadas por los Países Bajos, después de recordar en el fundamento jurídico 36, con cita de unas sentencias del mismo Tribunal, que "[...] si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, esto deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el derecho comunitario" y en el fundamento jurídico 37, que "[...] el artículo 73B, apartado 1 del Tratado instaura la libre circulación de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países", así como que "[...] a tal efecto, dicho artículo establece, en el marco de las disposiciones del capítulo del Tratado titulado "Capital y Pagos", que quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y tercero países", expresa en el 38 que "Por consiguiente, hay que analizar en primer lugar si las sucesiones constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 73 del Tratado", a lo que responde en los fundamentos jurídicos 39 a 42 en los siguientes términos:



"39

A este respecto, cabe señalar que el tratado no define los conceptos de "movimientos de capitales" y de "pagos". No obstante, es jurisprudencia reiterada que, en la medida en que el artículo 73 B del tratado ha reproducido en lo fundamental el contenido del artículo 1 de la Directiva 88/361, y aunque ésta fue adoptada sobre la base de los artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CEE (los artículos 67 a 73 del tratado CEE fueron sustituidos por los artículos 73 B a 73 G del Tratado CE, actualmente artículo 56 CE a 60 CE), la nomenclatura de los "movimientos de capitales" que la acompaña como anexo mantiene el valor indicativo que le era propio antes de la entrada en vigor de dichos artículos para definir el concepto de movimientos de capitales, entendiéndose que, conforme a su introducción, la lista que incluye no tiene carácter exhaustivo (véanse en est sentido, en particular, las sentencias de 16 de marzo de 1999, Trummer y Mayer, C-222/97, Rec. p. I-1661, apartado 21, y de 5 de marzo de 2002, Reisch y otros, C-515/99, C-519/99 a C- 524/99 y C-526/99 a C-540/99, Rec. P. I-2157, apartado 30).

40

Pues bien, las sucesiones figuran en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, titulada "Movimientos de capitales de carácter personal". Como ha señalado el Abogado General en el punto 53 de sus conclusiones, esta rúbrica contempla, en especial, las operaciones por medio de las cuales puede transmitirse, en todo o en parte, el patrimonio de una persona, bien en vida de ésta, bien tras su fallecimiento.

41

En efecto, una sucesión consiste en una transmisión a una o varias personas del patrimonio dejado por el causante o, en otras palabras, en un trasferencia a los herederos de la propiedad sobre los distintos bienes, derechos, etc., que integran ese patrimonio.

42

De lo que se desprende que las sucesiones constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 73 B del tratado (véase también, en este sentido, la sentencia de 11 de diciembre de 2003, Barbier, C-364/01, Rec. P. I-15013, apartado 58), salvo en los casos en que todos los bienes a que se refieran se encuentren situados en el interior de un solo estado miembro".

Pues bien, pronunciándose en igual sentido las sentencias de 17 de enero de 2001, en el asunto C-256/2008 (Theodor Jäger), cuyo objeto es también una cuestión prejudicial, relativa al **impuesto** de sucesiones (véanse al respecto sus fundamentos jurídicos 23, 24 y 25), de 11 de septiembre de 2008, dictada en el asunto C-43/2008 (D.M.M.A. Arens-Sikken) en cuestión prejudicial relativa al **impuesto** de sucesiones (véase al respecto sus fundamentos jurídicos 29 y 30), y la sentencia de igual fecha que la anteriormente citada, dictada en el asunto C-11/2007 (Hof van Beroep te Gent), en cuestión prejudicial relativa a **impuestos** de sucesiones (véanse los fundamentos jurídicos 43 y 44), mal puede sostenerse que la ausencia de una definición unívoca y completa de movimiento de capital en los artículos que la sentencia de 3 de septiembre de 2014 considera infringidos (argumento primero de la resolución recurrida) habilite para negar que la norma vulnerada está suficientemente caracterizada.

Lo expresado en las sentencias citadas, todas ellas muy anteriores al devengo del **impuesto** de litis, seguida además de otras muchas posteriores al devengo pero anteriores a la de 3 de septiembre de 2014 (entre otras, sentencia de 17 de octubre de 2013 (asunto C-181/2012) y 15 de septiembre de 2011 -asunto C-132/2010), constituye una doctrina jurisprudencial emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que la Administración debía conocer y que impedía mantener una normativa estatal contraria a la europea.

Significar que el tiempo transcurrido entre las fechas de las sentencias referenciadas y anteriores al devengo del **impuesto** y la fecha en que éste se devenga, era más que suficiente para adoptar la normativa estatal a las exigencias del derecho europeo.

Así se viene a reconocer implícitamente en la propia resolución recurrida cuando, para sostener que "[...] la actitud de las autoridades españolas no ha sido en ningún caso de contumacia", indica que "[...] la sentencia fue dictada el 3 de septiembre de 2014 y en apenas dos meses se publicaba la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que ha venido a dar cumplimiento a la citada sentencia".

Sobre el valor indicativo de la nomenclatura del anexo I de la Directiva 88/361, valga también la cita de las sentencias de 12 de febrero de 2009 (asunto C-67/2008), 15 de octubre de 2009 (asunto C-35/2008), ambas relativas al **impuesto** de sucesiones, o la de 22 de abril de 2010 (asunto C-510/2018) relativa al **impuesto** de donaciones.



Solo resaltar que la Jurisprudencia emanada de las sentencias referenciadas, por su claridad y continuidad, ninguna interpretación distinta a la que contienen permitía, y nos remitimos en corroboración de ello al fundamento 36 de la sentencia citada de 11 de septiembre de 2008 (asunto C-43/2007), asumido en el fundamento 25 de la también citada sentencia de 22 de abril de 2010 (asunto C-510/08), y que dice así:

"De la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que las disposiciones nacionales que determinan el valor de un bien inmueble a efectos de la fijación de la cuota tributaria exigible en caso de adquisición por herencia pueden no sólo disuadir de la compra de bienes inmuebles situados en el estado miembro en cuestión, sino asimismo provocar la disminución del valor de la herencia de un residente en un Estado miembro distinto de aquél en el que se encuentran tales bienes (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citada, Barbier, apartado 62, y Jäger, apartado 30)".

Hemos dicho en sentencia de 12 de junio de 2003 (recurso 46/1999) que "[...] si la Jurisprudencia del Tribunal ha aclarado situaciones análogas y, por tanto, el Estado miembro debía conocer el criterio del Tribunal y la interpretación correcta, es indudable que en estos casos la infracción será suficientemente caracterizada", y no otra cosa procede decir en el presente caso en el que la norma infringida, después de las sentencias referenciadas y anteriores al devengo del **impuesto**, no permite más interpretación conforme con el derecho comunitario que la indicada por el Tribunal de Justicia en esas sentencias.

Desde el punto de vista de las competencias de cada Estado en la materia, admitiendo que la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros y que en dicho ámbito el margen de apreciación de éstos es máximo, lo que no podemos compartir es el relativo a que esa competencia sea exclusiva de los Estados miembros, o que ese margen de apreciación habilite a la aplicación de una normativa contraria al derecho de la Unión Europea.

Sobre la invocada competencia exclusiva es oportuno traer a colación la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de diciembre de 2003, en asunto C-364/2001, en la que se resuelve cuestión prejudicial, con la declaración de que "El Derecho comunitario, en particular las disposiciones del Tratado CE relativas a la libre circulación de capitales, se opone a una normativa nacional sobre la fijación de la cuota tributaria exigible en caso de adquisición por herencia de un bien inmueble situado en el Estado miembro de que se trate, según la cual, para estimar el valor de ese bien, la obligación incondicional que recaía sobre el poseedor del derecho real consistente en transmitirlo a otra persona, que tiene la propiedad económica del citado bien, puede ser tenida en cuenta si, en la fecha de su fallecimiento, el causante residía en dicho estado mientras que no puede ser tenida en cuenta si residía en otro Estado miembro", y en cuyo fundamento jurídico 56 se expresa que "Procede recordar, por una parte, que si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercerla respetando el Derecho comunitario /véanse las sentencias Schumacker, antes citada, apartado 21; de 11 de agosto de 1995, Wielockx, C-80/94, Rec. p. I-2493, apartado 16, así como las sentencias antes citadas Gschwind, apartado 20, y Verkooijen, apartado 32)" y en el 57 que "Por otra parte, la Directiva 88/361, ha llevado a cabo la liberalización completa de los movimientos de capitales y su artículo 1, apartado 1, ha **impuesto** a estos efectos a los Estados miembros la obligación de suprimir todas las restricciones a los movimientos de capitales (sentencia Verkooijen, antes citada, apartado 33). El efecto directo de dicha disposición fue reconocido por el tribunal de Justicia en la sentencia de 23 de febrero de 1995, Bordessa y otros (asuntos acumulados C-358/93 y C-416/93, Rec. p. I-361, apartado 33)".

Y sobre el margen de interpretación máximo, la cita de la sentencia de 27 de febrero de 2014 (asunto 82/2012), en la que se recuerda que "[...] según Jurisprudencia reiterada del tribunal de Justicia, la interpretación que éste, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 267 TFUE, hace de una norma de Derecho de la Unión, aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma (véanse, en especial, las sentencias de 17 de febrero de 2005, Linneweber y Akritidis, C-453/02 y C/462/02, Rec. P. I-1131, apartado 41; de 6 de marzo de 2007, Meilicke y otros, C-292/04, Rec. p. I-1835, apartado 34, y de 10 de mayo de 2012, Santander Asset Management SGIC y otros, C-338/11 a C-347/11, apartado 58)".

Quizá no sobre puntualizar que una cosa es que la Unión Europea carezca de competencias en materia de fiscalidad directa y que en consecuencia no haya dictado en el ámbito del **impuesto** sobre sucesiones y donaciones normativa reguladora alguna, y otra muy distinta que en el ámbito competencial que le es propio, como es la relativa a la libre circulación de capitales, establezca previsiones que por su repercusión en distintas esferas, entre ellas el **impuesto** de sucesiones, obligan a los Estados miembros a adaptar su normativa a esas previsiones.



Tampoco podemos compartir la alegación relativa al carácter excusable del error que se imputa a la legislación española, fundamentada en que solo un examen exhaustivo de la distinta normativa fiscal aplicable permite llegar a la conclusión de que se ha producido la infracción declarada por el Tribunal de Justicia, es de advertir que el argumento cae por su base si nos atenemos a las sentencias que hemos referenciado.

Dictadas las sentencias cuyo conocimiento, conforme la Jurisprudencia, era obligado por el Estado español, carece de toda virtualidad apelar a la necesidad de examinar exhaustivamente la normativa de aplicación, y menos una vez efectuadas las comunicaciones previas de la Comisión que recoge la sentencia de 3 de septiembre de 2014 en sus fundamentos 11, 12 y 13, las dos primeras con antelación al devengo del **impuesto**.

Nada más lógico y normal que un Estado miembro de la Unión Europea examine exhaustivamente si su normativa fiscal se adecua a las previsiones del derecho europeo, y que para ello no limite su estudio a las normas sino que alcance también la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuya interpretación de las normas, conforme ya dijimos, debe respetarse.

Pues bien, si la exigibilidad de ese examen exhaustivo actúa o debe actuar en régimen de normalidad, ninguna discusión debiera ofrecer que con mayor razón el examen exhaustivo debe abordarse tras las comunicaciones de la Comisión referenciadas, en cuanto ya ponían en alerta de una discrepancia entre la Comisión y el Estado español.

Para finalizar nuestro estudio sobre las razones exteriorizadas en la resolución recurrida para cuestionar que la infracción del derecho comunitario que contempla la sentencia de 3 de septiembre de 2014 no está suficientemente caracterizada, nos resta indicar, en armonía con lo ya expuesto, que una vez aclarado por el Tribunal de la Unión Europea el concepto de movimientos de capitales respecto al **impuesto** de sucesiones, mal puede apelarse a que se trata de una cuestión cuya apreciación resulta altamente compleja, o a que conocida la sentencia de 3 de septiembre de 2014, en apenas dos meses se adaptó la regulación del **impuesto** al derecho europeo.

Conocido o debiéndose conocer por el Reino de España el criterio del Tribunal de la Unión Europea, plasmado con anterioridad al devengo del **impuesto** que nos ocupa y de forma absolutamente clara (nos remitimos a las sentencias referenciadas del Tribunal de Justicia de la Unión Europea) y a la también citada de éste Tribunal, de 12 de junio de 2003), España tenía que adaptar su normativa al derecho europeo y no esperar a la sentencia indicada de 3 de septiembre de 2014 para hacerlo.

Una última consideración debemos hacer en discrepancia con la invocación por la Abogacía del Estado de que la normativa declarada infringida en la sentencia de 3 de septiembre de 2014 no confiere derechos a los particulares y que la sentencia de mención no contiene un pronunciamiento de incompatibilidad con el derecho comunitario.

Respondiendo en primer lugar a la invocada ausencia de pronunciamiento de incompatibilidades, baste indicar para su rechazo que la incompatibilidad se infiere ya no solo de la fundamentación de la sentencia sino también de su parte dispositiva. Declarada la infracción por el derecho estatal del derecho comunitario y ello tras una motivación que pone de manifiesto la infracción, no se alcanza a comprender la invocación de falta de pronunciamiento sobre la incompatibilidad. Puntualicemos que el adjetivo incompatible se aplica, con relación a una cosa, a otra que no puede coexistir o armonizar con ella, y es sinónimo de inconciliable, antagónico, etc.

Y no podemos compartir tampoco la alegación relativa a que la normativa declarada infringida no confiere derecho a los particulares, en cuanto es evidente que de la adaptación del derecho estatal al europeo se derivarían derechos a los particulares, entre ellos a quienes como la recurrente han formulado reclamación por responsabilidad patrimonial.

Conforme decíamos en la referida sentencia de 12 de junio de 2003, conferir derechos a los particulares "[...] no supone otra cosa que el que la vulneración de la norma comunitaria prive al particular del disfrute de ese derecho originándole un perjuicio individualizado y, por tanto, indemnizable" sin que quepa "[...] confundir la idea de conferir derechos a los particulares con la de tener por objeto conferir derechos".

QUINTO.- Respecto a la inexistencia de relación de causalidad, con fundamento en que la sentencia de 3 de septiembre de 2014 no ha declarado la incompatibilidad de la norma española con el derecho europeo y en que en ningún momento la sentencia invalida la norma nacional, en cuanto el incumplimiento que declara deriva de la existencia de una diferencia de trato y no de la mera existencia del **impuesto**, así como en la falta de acreditación por el reclamante de que la diferencia de trato se ha producido y que ello es consecuencia del simple hecho de no ser residente en España, carece de consistencia y debe rechazarse. En gran medida ese rechazo se justifica con lo dicho en el precedente.



Declarándose en la sentencia de 3 de septiembre de 2014 que "[...] el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste" y ello con fundamento esencial (fundamento jurídico 63) en "[...] el criterio de conexión previsto por la legislación española, que permite la aplicación de reducciones fiscales en los supuestos en los que los sujetos pasivos residen en el territorio de esas Comunidades o cuando el bien inmueble está situado en el territorio de éstas" así como que con tal previsión se produce la infracción del principio de libre circulación de capitales, las razones expresadas en la resolución recurrida para cuestionar la concurrencia del requisito del nexo causal cae por su base.

Aun siendo cierto que en la sentencia no se declara expresamente la incompatibilidad de la norma española con el derecho europeo, ni invalida de forma explícita la norma nacional, la expresa declaración de que sí incumple las obligaciones impuestas por el derecho europeo encierra la declaración de incompatibilidad y de invalidez que la resolución recurrida echa en falta.

La relación de causalidad es directa en cuanto el daño de carácter económico que la recurrente invoca deriva de la aplicación de una norma legal contraria al derecho de la Unión Europea.

Es la diferencia de trato que supone la aplicación de los criterios de conexión establecido por la norma estatal, proscrita por el derecho europeo, la causante directa del daño cuya indemnización reclama la recurrente.

SEXTO.- Por lo que se refiere a la falta de antijuridicidad con el argumento de que las liquidaciones tributarias practicadas a los reclamantes tienen el carácter de firmes por no haber sido recurridas y de que una doctrina jurisprudencial reitera que la ulterior declaración de nulidad de una disposición legal no lleva aparejada necesariamente la invalidez de las liquidaciones firmes practicadas bajo su amparo, conviene precisar que en el caso que nos ocupa de responsabilidad patrimonial del estado legislador por infracción de la ley estatal del derecho comunitario, la acción para pedir la responsabilidad se inicia, a los efectos del plazo del artículo 145.2 de la Ley 30/1992, al dictarse la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que es cuando expresamente se declara que la ley española ha vulnerado el derecho de la Unión.

Advertir, siguiendo la sentencia de esta Sala de 14 de julio de 2010 -recurso 21/2008- que no le era exigible a la recurrente impugnar la autoliquidación practicada poniendo de relieve el incumplimiento por el Reino de España de las obligaciones impuestas por el derecho de la Unión Europea. Reacciona cuando tiene conocimiento de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea al amparo de la vía de la responsabilidad patrimonial, sin que nada pueda aclararse a la acción emprendida con apoyo en la prescripción del derecho a resarcirse del daño causado.

En igual sentido valga la cita de las sentencias de este Tribunal de 18 de febrero de 2016 (recurso 194/2015), 17 de septiembre de 2010 (recurso 373/2006 y 153/2007) y 7 de noviembre de 2016 (recurso 186/2015).

Se expresa en esta última que la impugnación del acta de liquidación o la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos, no son circunstancias que impidan la reclamación de responsabilidad con el siguiente argumento: "2º La razón es que la impugnación o revisión de liquidaciones tributarias y la impugnación de la denegación de la reclamación por responsabilidad obedecen al ejercicio de potestades diferentes, que responden a principios, y protegen bienes jurídicos, no coincidentes. " *Dicho de otro modo, el objeto y la razón de decidir, son distintos y, en todo caso la acción de responsabilidad obliga a reparar el daño, pero no anula el efecto de cosa juzgada derivado de la sentencia judicial anterior*"(cf. entre otras muchas, la sentencia de esta Sección de 24 de febrero de 2016, recurso contencioso-administrativo 195/2015).

3º A estos efectos, ya la sentencia del Pleno de la Sala, de 2 de junio de 2010 (recurso contencioso administrativo 588/2008), entendió que las normas referidas al instituto de la cosa juzgada deben interpretarse de modo estricto y no extensivo, por lo que la cosa juzgada alcanza a las pretensiones invocadas en el proceso ya fenecido pero no a las distintas y esto último -que sean distintas- cabe apreciarlo respecto del *petitum* o bien jurídico cuya protección se solicita en un supuesto de reclamación por responsabilidad patrimonial".

SÉPTIMO.- Tampoco puede acogerse la alegación del abogado del Estado de falta de acreditación del daño, pues la parte ha justificado el importe de la liquidación practicada y el que correspondió a sus dos hermanos por la misma cuota hereditaria, y con ello la diferencia cuyo importe precisa en la demanda, sin que en ninguna de las fases de este litigio se hayan cuestionado fundadamente por la Administración tales liquidaciones, lo que está fácilmente a su alcance, por lo que ha de entenderse suficientemente acreditado el importe de la diferencia cuya indemnización solicita.



En cuanto a la alegación de que estamos ante un supuesto de culpa concurrente con las Comunidades Autónomas, reiteremos para su rechazo lo ya dicho al tratar la irregular constitución de la relación procesal invocada por el Abogado del Estado.

OCTAVO.- Ejercida en plazo la acción de responsabilidad patrimonial y acreditada, conforme a lo hasta aquí expuesto, la concurrencia de los requisitos exigidos por la Jurisprudencia para apreciar la responsabilidad patrimonial por violación del derecho comunitario por un Estado miembro, procede la estimación del recurso contencioso administrativo y, con revocación de la resolución impugnada, por contraria a derecho, condenamos a la Administración demandada a que abone al actor la cantidad de 50.117 €, diferencia entre la cuota autoliquidada por el **impuesto** de sucesiones y la que resultaría por aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma de Madrid, con los intereses legales desde la reclamación administrativa.

NOVENO.- La estimación del recurso conlleva la imposición de las costas a la Administración del Estado demandada (artículo 139.1 LRJCA), si bien, en atención a la complejidad del tema de debate, y haciendo uso de la facultad que al Tribunal confiere el apartado 4 del indicado artículo, se fija como cuantía máxima a reclamar por la parte recurrente, por todos los conceptos, la cantidad de 4.000 euros, más IVA, sin que proceda imponer costas a la Comunidad de Madrid, que, personada como codemandada, de manera impropia se opone y rechaza el acuerdo impugnado alegando su falta de legitimación pasiva e inexistencia de responsabilidad patrimonial de la misma, en concurrencia con lo que se defiende por la parte recurrente.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

PRIMERO.- Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de D.^a Rosa contra el acuerdo del Consejo de Ministros de 22 de abril de 2016, por el que se deniega la reclamación de responsabilidad patrimonial derivada de la aplicación de la normativa estatal del **Impuesto** de Sucesiones y Donaciones.

SEGUNDO.- Revocar y dejar sin efecto dicho acuerdo por disconforme a Derecho.

TERCERO.- Condenar a la Administración demandada al pago de la cantidad de 50.117 €, diferencia entre la cuota autoliquidada por el **impuesto** de sucesiones y la que resultaría por aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma de Madrid, con los intereses legales desde la reclamación administrativa.

CUARTO.- Con imposición de las costas en los términos establecidos en el último fundamento de derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Jose Manuel Sieira Miguez Octavio Juan Herrero Pina Juan Carlos Trillo Alonso

Wenceslao Francisco Olea Godoy César Tolosa Tribiño

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Octavio Juan Herrero Pina, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como letrada de la Administración de Justicia, certifico.