



Roj: **STS 2955/2021 - ECLI:ES:TS:2021:2955**

Id Cendoj: **28079130052021100203**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **07/07/2021**

Nº de Recurso: **353/2020**

Nº de Resolución: **972/2021**

Procedimiento: **Recurso ordinario**

Ponente: **OCTAVIO JUAN HERRERO PINA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Quinta**

#### **Sentencia núm. 972/2021**

Fecha de sentencia: 07/07/2021

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

Número del procedimiento: 353/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 06/07/2021

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.: 353/2020

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. 972/2021**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Segundo Menéndez Pérez, presidente

D. Octavio Juan Herrero Pina

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Fernando Román García

D<sup>a</sup>. Ángeles Huet De Sande



En Madrid, a 7 de julio de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo n.º 353/2020 interpuesto por D.ª Caridad , representada por la procuradora D.ª María Luisa Santamaría Caballero y defendida por el letrado D. César Pinto Cañón, contra la resolución del Consejo de Ministros de 29 de septiembre de 2020 por la que se desestima el recurso de reposición formulado contra el acuerdo de 5 de diciembre de 2019 que inadmitió, por extemporánea, 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.

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

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Por la representación procesal de D.ª Caridad se interpone este recurso contencioso administrativo, contra la resolución del Consejo de Ministros de 29 de septiembre de 2020, por la que se desestima el recurso de reposición formulado contra el acuerdo de 5 de diciembre de 2019 que inadmitió, por extemporánea, 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 25 de enero de 2021 se procedió a formalizar la demanda, en la que solicita:

1º Declarar no conforme a derecho y anule los Acuerdos del Consejo de Ministros de 5 de diciembre de 2019 y de 29 de septiembre de 2020.

2º Acuerde la retroacción del procedimiento administrativo al momento anterior a que el Consejo de Ministros dictara el primer acuerdo de 5 de diciembre de 2019 a fin de que adopte una nueva decisión por la que admitir a trámite la reclamación patrimonial formulada por la responsabilidad del Estado legislador por violaciones de Derecho de la Unión Europea y proceda a la consiguiente tramitación hasta dictar una resolución en las que examine las pretensiones formuladas en la reclamación.

3º Con expresa condena en costas a la Administración demandada.

**TERCERO.-** Dado traslado para oposición, el Abogado del Estado solicita que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto, confirmando el acuerdo del Consejo de Ministros recurrido por ser plenamente ajustado a Derecho.

**CUARTO.-** Por auto de 11 de marzo de 2021 se acordó recibir el pleito a prueba, admitiendo la documental propuesta y, practicada la misma, se acordó continuar el procedimiento y dar traslado a las partes para conclusiones por el término de diez días, formalizándose los escritos correspondientes, con lo que quedaron concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo la audiencia del día 6 de julio de 2021, en cuyo acto tuvo lugar, habiéndose observado las formalidades legales referentes al procedimiento.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** La recurrente refiere en la demanda el fallecimiento de su madre D.ª Cristina , que residía en Madrid, el día 13 de julio de 2015, habiéndose otorgado escritura de aceptación y partición de herencia el 24 de noviembre de 2015, correspondiendo a la demandante una cuota hereditaria en cuantía de 1.529.881,12 euros, como a sus dos hermanos. Presentada liquidación del Impuesto de Sucesiones el 11 de diciembre de 2015, como residente en Estado Unidos, resultó una cuota de 511.670,37 euros, mientras que a sus dos hermanos, residentes en Madrid, la liquidación les supuso una cuota de 5.000 euros cada uno.

Solicitado el aplazamiento de la deuda tributaria le fue concedido por resolución de 23 de marzo de 2016, sujeta a la constitución de hipoteca, que llevó a cabo, aplazamiento en 36 cuotas mensuales desde abril de 2016 a marzo de 2019.

Con fecha 31 de marzo de 2016 solicitó de la AEAT la rectificación de su autodeclaración a fin de aplicar la bonificación del 99% al igual que a sus hermanos, según la normativa de la Comunidad de Madrid, que le fue denegada por resolución de 20 de junio de 2016, en atención a que no residiendo en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo no era aplicable la previsión de la letra b) de la disposición adicional 2ª de la Ley 29/1987, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, resolución que no impugnó, si bien, el 1 de febrero de 2017, invocando el art. 217.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria,



solicitó de la AEAT que declarase la nulidad de pleno derecho de la resolución de 20 de junio de 2016 y ello por entender que había una diferencia de trato injustificado en la actividad administrativa tributaria con relación al Impuesto de Sucesiones entre los residentes de un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con relación a los residentes de terceros países, como ella misma, que no reside en ningún Estado miembro de la Unión Europea ni del Espacio Económico Europeo. Esta diferencia de trato se hace, en su caso, más manifiesta puesto en relación con el tratamiento fiscal dado a sus hermanos en función de la diferente residencia. Dicha solicitud fue inadmitida a trámite por resolución de 23 de mayo de 2017, al considerar que carecía manifiestamente de fundamento y ello por entender que doña Caridad no había probado que el mismo órgano gestor hubiera aplicado la Ley de forma diferente a otros contribuyentes en idénticas circunstancias, lo que excluía la vulneración de su derecho.

Frente a dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo que fue desestimado por sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 12, formulando recurso de apelación igualmente desestimado por sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de noviembre de 2019, interponiendo recurso de casación que ha sido admitido por auto de 5 de noviembre de 2020, acordando: "1º) Admitir el recurso de casación RCA/2575/2020, preparado por el procurador don Antonio Barreiro-Meiro Barbero, en representación de doña Caridad, contra la sentencia dictada el 7 de noviembre de 2019 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de apelación número 6/2019.

2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en:

a. Determinar si la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea contenida en la sentencia de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España (asunto C-127/12; EU:C:2014:2130), resulta de aplicación a quienes no son residentes en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo, sino en Estados terceros, como Estados Unidos.

b. Determinar si la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea contenida en la sentencia de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España (asunto C-127/12; EU:C:2014:2130), constituye, por sí misma, motivo suficiente para declarar, en interpretación del artículo 217.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la nulidad de pleno derecho de una liquidación girada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a un sujeto pasivo no residente en España, en aplicación de una ley declarada no conforme con el Derecho de la Unión Europea, que es firme por haber sido consentida por éste después de haberse dictado aquella sentencia.

c. En caso de que se diera a la pregunta formulada una respuesta afirmativa, habilitante de esa posibilidad, sería necesario dilucidar en virtud de qué título jurídico, esto es, de qué causa legal de nulidad radical o de pleno derecho de las tipificadas numerus clausus en el mencionado artículo 217.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, operaría y, además, con qué limitación temporal."

En dicho recurso de casación 2575/2020, tramitado en la Sección Segunda de esta Sala, se ha dictado resolución de 18 de enero de 2021 acordando tener por interpuesto el recurso y dando traslado para oposición.

Por escrito de 28 de diciembre de 2018, presentado el 2 de enero de 2019, formuló reclamación de responsabilidad patrimonial al amparo de los artículos 32 a 34 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Públicos y del artículo 67 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, invocando la jurisprudencia de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo (Sección 5ª) de sus sentencias núm. 242/2018 de 19 de febrero de 2018, recurso de casación núm. 62/2017 y núm. 492/2018, de 22 de marzo de 2018, procedimiento 125/2016, en las que se concluye que, de conformidad con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 3 de septiembre de 2014 en el asunto C-127/12, en la aplicación de la normativa tributaria del impuesto de sucesiones se da un tratamiento discriminatorio no justificado entre los ciudadanos residentes en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo y los ciudadanos residentes de un tercer estado, favorable a los primeros, dando lugar a la declaración de responsabilidad patrimonial también en estos casos.

Se indica que la reclamación se presenta, el 2 de enero de 2019, dentro del plazo de un año desde que la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha dictado la Sentencia 242/2018 de 19 de febrero de 2018, recurso 62/2017, dado que es en las primeras sentencias en las que este Tribunal Supremo declara que la nueva redacción dada a la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es contraria al derecho comunitario, por mantener la discriminación, contraria al Derecho de la Unión Europea, en el trato fiscal a los residentes de un tercer estado.

Por consiguiente, de esta manera, entiende que no podía aplicarse literalmente el párrafo tercero del apartado 1 del artículo 67 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas que establece que en los casos de responsabilidad patrimonial frente al Estado



legislador prescribirá al año de la publicación de la sentencia que declare su carácter contrario al Derecho de la Unión Europea, dado que, con posterioridad a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Segunda, de 3 de septiembre de 2014 el legislador había aprobado la Ley 26/2014, de 27 de noviembre por la que se modificó la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en las que mantiene la discriminación de trato tributario con relación a los contribuyentes de este impuesto para los residentes de terceros países, es decir, que no residen ni en ningún país miembro de la Unión Europea ni del Espacio Económico Europeo.

En dicha reclamación se solicita:

"1º Reconocer que ha habido un mal funcionamiento del Poder Legislativo español al aprobar la Disposición final tercera. Modificación de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por la que se modificó la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que es contraria al Derecho de la Unión Europea y que ha discriminado directamente a doña Caridad, de nacionalidad española, como sujeto pasivo del Impuesto de Sucesiones residente en Estados Unidos de América frente a los sujetos pasivos del mismo Impuesto residentes en la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo.

2º Reconocer que concurren todos los requisitos y, por tanto, reconocer la responsabilidad patrimonial del Estado legislador frente a doña Caridad según los hechos alegados por haber sufrido las lesiones en sus bienes y derechos como consecuencia de la aplicación de la citada norma contraria al Derecho de la Unión Europea.

3º. Valorar la indemnización que procede reconocerle por esta responsabilidad patrimonial del Estado legislador de acuerdo con los siguientes conceptos y cuantías:

a) Por la diferencia de la liquidación que correspondía en aplicación de las reducciones establecidas en la Comunidad Autónoma de Madrid y la pretensión de resarcimiento del importe total de lo ingresado en su día llevó a cabo por el impuesto, es decir, 506.553,67 euros, más intereses de demora desde su ingreso.

b) Por intereses de demora abonados por el aplazamiento / fraccionamiento concedido, más los intereses de demora generados por este concepto desde su efectivo abono.

c) Por gastos necesarios para llevar a cabo el aplazamiento / fraccionamiento del débito resultante por el impuesto de sucesiones; 5.770,50 euros, más los intereses de demora desde la fecha de su abono.

d) Por daños morales se cuantifican en 18.000 euros, más los intereses legales desde la presentación de este escrito.

4º Proceder al inmediato pago de las cantidades reclamadas más los intereses de demora a doña Caridad por este concepto de responsabilidad patrimonial del Estado legislador."

Cantidades que entiende habrán de modularse a resultas del fallo que recaiga en el indicado recurso de casación 2575/2020.

Dicha reclamación se declara inadmisibile por las resoluciones del Consejo de Ministro impugnadas al considerar:

"Que en este caso, el dies a quo para el cómputo del plazo de un año es el 10 de noviembre de 2014, fecha de publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la sentencia de 3 de septiembre de 2014.

No cabe situar el dies a quo en la fecha de publicación de la Sentencia de la Sección 5ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018 (recurso 62/2017) en la que establece la aplicabilidad de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 a los residentes en países extracomunitarios, porque esta sentencia no altera la previsión legal ni la doctrina jurisprudencial de la actio nata.

Los interesados no han acreditado, en absoluto, que hayan obtenido una sentencia firme desestimatoria de un recurso contencioso-administrativo contra la actuación administrativa habida."

Frente a ello, la interesada mantiene en la demanda que el Consejo de Ministros no tiene en cuenta que el Legislador nacional, con posterioridad a la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, al modificar por Ley 26/2014 la regulación del impuesto, dando nueva redacción a la Disposición Adicional segunda de la Ley 29/87, si bien corrige las diferencias en el trato fiscal de las sucesiones entre los contribuyentes residentes en España y los residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, sin embargo, introduce una nueva discriminación, que ahora se da, entre los contribuyentes por el impuesto de sucesiones entre residentes en España o en el resto de países de la Unión Europea y los del Espacio Económico Europeo



y los contribuyentes que residen en un país no perteneciente a la Unión Europea ni al Espacio Económico Europeo, supuesto en el que se encuentra la recurrente.

Entiende que se produce la aplicación errónea del párrafo tercero del apartado 1 del artículo 67 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, ya que la interesada presentó liquidación del Impuesto de Sucesiones ante la Oficina Nacional de Gestión Tributaria el 11 de diciembre de 2015, según la normativa nacional por tener residencia fiscal en Estados Unidos y aplicó la Disposición final tercera, para modificar la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, según la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2015 y estaba en vigor en ese momento. Invoca los principios de confianza legítima, seguridad jurídica, que no puede beneficiarse de los propios errores del legislador, que el cómputo del plazo del art. 67 de la Ley 39/2015 efectuada por el Consejo de Ministros supondría infringir la norma tributaria vigente.

En cuanto a la falta de aportación de una sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, se alega en la demanda que no se le requirió para la aportación de los correspondientes documentos; que en este caso hace imposible la obtención de un resarcimiento por violación del Derecho de la Unión, porque requiere que esta declaración de infracción sea posterior y en este caso, de nuevo, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, modificada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que es posterior a la STJUE hace imposible este requisito.

Alega, igualmente, que la legislación nacional sobre responsabilidad patrimonial del legislador por violaciones de Derecho de la Unión vulnera los principios de efectividad y de equivalencia como límites a la autonomía de que gozan los Estados miembros cuando establecen sus condiciones de fondo y de forma, señalando que el 17 de agosto de 2020 se ha publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea la información relativa al recurso interpuesto el 24 de junio de 2020 - Comisión Europea / Reino de España (Asunto C-278/20), en relación con el art. 32.2 a 6 y 34.1, párrafo segundo, de la Ley 40/2015.

Termina solicitando:

"1º Declarar no conforme a derecho y anule los Acuerdos del Consejo de Ministros de 5 de diciembre de 2019 y de 29 de septiembre de 2020.

2º Acuerde la retroacción del procedimiento administrativo al momento anterior a que el Consejo de Ministros dictara el primer acuerdo de 5 de diciembre de 2019 a fin de que adopte una nueva decisión por la que admitir a trámite la reclamación patrimonial formulada por la responsabilidad del Estado legislador por violaciones de Derecho de la Unión Europea y proceda a la consiguiente tramitación hasta dictar una resolución en las que examine las pretensiones formuladas en la reclamación."

Frente a ello, el Abogado del Estado en la contestación a la demanda señala en primer lugar la admisión por auto de 5 de noviembre de 2020 del recurso de casación 2575/2020, en trámite de oposición, y al margen de ello señala que la reclamación de responsabilidad patrimonial se presentó fuera del plazo establecido en el art. 67.1 de la Ley 39/2015, manteniendo, con la resolución impugnada del Consejo de Ministros, que el *dies a quo* para el cómputo de dicho plazo es el 10 de noviembre de 2014, fecha de publicación de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre anterior y rechazando que se pueda considerar como *dies a quo* la sentencia de esta Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018 (rec. 42/2017), que nada añade a la doctrina establecida por el TJUE en la sentencia de 2014 desde la perspectiva de la "*actio nata*", que no puede decirse que el efecto lesivo del daño cuya reparación se pretende se produce tras la STS de 19-2-2018, por la sencilla razón de que no es así, ya que el reconocimiento que efectúa el Tribunal Supremo no es autónomo sino que está vinculado a la sentencia del TJUE.

Señala, igualmente, que no es necesario un pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, introducida por la Ley 26/2014, que limita la adecuación normativa exigida por la STJUE 3-9-2014 a los residentes en la UE y o en el EEE, si tenemos en cuenta que el derecho reconocido al recurrente en la STS 19-2-2018 derivaba directamente de la constatación de que el derecho español era contrario a la libertad de movimiento de capitales y esa declaración se había efectuado por el TJUE en 2014, lo que a su vez determinaba que el contenido de la nueva normativa resultara irrelevante a los efectos aquí pretendidos.

Concluye al respecto, que el Tribunal Supremo ha fijado dicho criterio sobre el *dies a quo* del plazo para formular la reclamación incluso si se trata de ciudadanos residentes en terceros países, tanto la sentencia de 19- 2-2018 (rec.62/2017), como las posteriores de 21 de marzo de 2018 (rec. 2893/2016) y 22 de marzo de 2018 (rec. 125/2016).

En cuanto al cuestionamiento por la recurrente del art. art. 67 .1 de la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común (LPAC), desde la perspectiva del derecho comunitario, tomando en consideración los principios de primacía y efecto directo y el principio de efectividad, con cita del procedimiento iniciado por la





que, expresamente, se fundamenta el Acuerdo impugnado para declarar la inadmisión de la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador formulado por el recurrente.

De conformidad con los principios de unidad de doctrina, igualdad y seguridad jurídica, en principio, tendríamos que seguir y ratificar el criterio establecido por la Sala en las SSTS 1421/2020, de 29 de octubre (ECLI:ES:TS:2020:3468, RCA 431/2019) y 1473/2020, de 10 de noviembre de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:3687, RC 443/2019), cuyo contenido esencial reproducimos:

"El artículo 67.1 de la Ley 39/2015, transcrito en el anterior FD Segundo, es claro: "[...]el derecho a reclamar prescribirá al año de su publicación [...] en el "Diario Oficial de la Unión Europea" [...] de la sentencia que declare su carácter contrario al Derecho de la Unión Europea".

*La pretensión de la recurrente, de considerar que el dies a quo del plazo de prescripción aplicable en este caso a la reclamación patrimonial instada, es "antes que se cumpla un año desde la fecha en la que se publicó oficialmente la sentencia 242/2018 de 19 de febrero", no puede ser acogida.*

*Aparte la claridad del precepto legal antes transcrito y referido, la propia sentencia de esta misma Sección y Sala citada por la recurrente, expresa en sus FD Séptimo y Décimo lo siguiente:*

"SÉPTIMO .- 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 142.5 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. (...)

DÉCIMO .- Ejercida en el 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, [...]".

*Y esta afirmación es reiterada en las posteriores sentencias de esta misma Sección y Sala de 21 de marzo de 2018, rec. 2893/2016 y 22 de marzo también de 2018, rec. 125/2016 .*

*Procede, por tanto y en consecuencia con lo expuesto, desestimar el presente recurso y confirmar la resolución del Consejo de Ministros impugnada, por ser la misma conforme a derecho".*

SÉPTIMO.- Debemos ratificar, pues, esta doctrina, y, en relación con ella, debemos realizar una serie de consideraciones que confirmarían que es la fecha de la publicación (DOUE de 10 de noviembre de 2014), de la STUE de 3 de septiembre de 2014, el *dies a quo* desde el que se iniciaría el cómputo del plazo de año para el ejercicio de la acción de exigencia de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador, por vulneración del Derecho de la Unión Europea, y no, como pretende el recurrente, la fecha de 19 de febrero de 2018, en la que fue dictada la sentencia del Tribunal Supremo.

Para ratificar la doctrina que hemos puesto de manifiesto en las citadas SSTS 1421/2020, de 29 de octubre y 1473/2020, de 10 de noviembre, debemos partir de una afirmación esencial: Que la STS de 19 de febrero de 2018 no establece ---sobre la cuestión de fondo suscitada en autos--- ninguna "*doctrina general*" por la que, la doctrina establecida en la STJUE de 3 de septiembre de 2014, se extienda, no sólo a los ciudadanos residentes en el ámbito de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, sino también a los residentes de terceros países.

Ello es así ---lo adelantamos--- porque el ámbito de aplicación de la STJUE no estaba limitada a los residentes de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo, pues la misma abarcaba, y se extendía, a los residentes de terceros países ajenos al ámbito de los citados espacios, de conformidad con los precedentes del propio Tribunal.

Esto es, en el pronunciamiento que se contiene en la STS de 19 de febrero de 2018, el Tribunal Supremo no amplía, no extiende, ni tampoco formula, declaración alguna respecto de la doctrina contenida en la STJUE de 3 de septiembre de 2014; e, igualmente, tampoco puede afirmarse que la STS haya procedido a modular, matizar, perfilar o adaptar ---desde perspectivas cualitativas o cuantitativas--- la doctrina jurisprudencial comunitaria europea, contenida en la STJUE de 3 de septiembre de 2014. Y ello, por varias razones:

1º. En primer lugar, por la propia naturaleza, estructura y finalidad de los dos procedimientos jurisdiccionales en los que las dos sentencias se pronunciaron.



a) La STJUE de 3 de septiembre de 2014 fue dictada en un procedimiento de incumplimiento, interpuesto, con arreglo al artículo 258 TFUE, por la Comisión Europea, contra el Reino de España, en el que solicitaba del Tribunal de Justicia *"que declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a los artículos 21 TFUE y 63 TFUE y a los artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, "Acuerdo EEE"), al introducir diferencias, en el trato fiscal dispensado a las donaciones y sucesiones, entre los causahabientes y los donatarios residentes en España y los no residentes; entre los causantes residentes en España y los no residentes, y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados dentro y fuera de España"*.

En la STJUE se declaró *"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"*.

b) Por su parte, nuestra STS de 19 de febrero de 2018 resolvió un recurso contencioso administrativo (62/2017) interpuesto por una residente en Canadá contra *"la resolución del Consejo de Ministros de 30 de septiembre de 2016, que confirma en reposición el acuerdo 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"*.

En esta STS, se acordó:

*"PRIMERO.- Estimar en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto por ... contra la resolución del Consejo de Ministros de 30 de septiembre de 2016, que confirma en reposición el acuerdo de 22 de abril de 2016.*

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

*TERCERO.- Condenar a la Administración demandada al pago de la cantidad resultante de restar de lo abonado por el impuesto de sucesiones lo que debiera de abonarse en aplicación de la normativa autonómica de Cataluña al tiempo del devengo del impuesto, más los intereses legales, desde la reclamación a la Administración.*

*CUARTO.- Sin imposición de costas"*.

2º. Al margen, obviamente, de la falta de coincidencia de las partes en ambos procedimientos, lo que debe destacarse, en segundo lugar, es que, en la STJUE, se condena a España por mantener una legislación que permite diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre (1) los causahabientes hereditarios y los donatarios residentes y no residentes en España, (2) entre los causantes y donantes residentes y no residentes en España y (3) entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.

La razón de decidir de la STJUE era el incumplimiento de las obligaciones que le incumbían al Reino de España, de conformidad con los artículos 21 y 63 del TFUE, así como, por otra parte, de los artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992.

Repárese, simplemente, en que, en la parte dispositiva de la STJUE de 2014, en dos ocasiones se hace referencia —de forma genérica— a los *"no residentes en España"*, sin más especificaciones, y, en cuanto a los inmuebles, igualmente, se refiere a ellos distinguiendo entre *"bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste"*. Un estudio, más detallado, desde la perspectiva de la semántica, del contenido de la STJUE nos conduce a ratificar la expresada conclusión.

En relación con el ámbito subjetivo de la STJUE, debe destacarse que, en el primer párrafo (32) que la sentencia destina a las Argumentaciones de las partes, resulta significativo que, por parte de la Comisión Europea demandante, no se realiza distinción alguna entre todos los ciudadanos residentes fuera de España; esto es, no hay distinción entre los que residen en el ámbito de la UE o el EEE, y los que residen en terceros países, distintos de los anteriores. En concreto la STJUE señala: *"32 La Comisión mantiene en su demanda que la Ley estatal permite a las Comunidades Autónomas establecer diversas reducciones fiscales que se aplican únicamente en caso de conexión exclusiva con el territorio de esas Comunidades. Ello tiene como consecuencia 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 bien una sucesión o una donación que tenga por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, no puede beneficiarse de esas reducciones fiscales, de lo que nace una diferencia de trato contraria a los artículos 21 TFUE y 63 TFUE"*.





Es cierto que, en sus alegaciones (41), el Reino de España parece situar el litigio —o limitarlo— al ámbito comunitario, pero en el párrafo 44 se hace referencia a los residentes de terceros países, recordando una jurisprudencia de la que *"resulta que las relaciones jurídicas que tienen conexión con un Estado miembro del Espacio Económico Europeo (EEE) no miembro de la Unión son equiparables a las relacionadas con un Estado tercero si no existe mecanismo de asistencia mutua. Por tanto, corresponde a la Comisión apreciar in concreto cada caso, para verificar, en particular, la existencia de instrumentos de intercambio de información que permitan controlar las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos residentes en Estados miembros del EEE no miembros de la Unión"*. Pero, al margen que el planteamiento se refiere a las relaciones con los Estados del EEE, no miembros de la UE (cuestión a la que también se refieren los párrafos 82 y 83), lo cierto es que, en su réplica, la Comisión tampoco parece hacer distinciones cuando afirma (46) que la *"legislación española constituye una discriminación, dado que no existe ninguna diferencia objetiva que pueda fundamentar una diferencia de trato entre los residentes y los no residentes o entre los residentes que poseen un bien inmueble en España y los que lo poseen en el extranjero (sentencia Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, apartados 36 y 37)"*.

Por su parte, en las apreciaciones del Tribunal (58) el litigio parece situarse en el ámbito de los países de los Estados miembros de la Unión Europea, a los que, en tres ocasiones, menciona en el citado párrafo:

*"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)"*. Pero, si bien se observa, se trata de una mera apariencia, pues la referencia que se hace a los Estados miembros es debida a que la normativa que se enjuicia —en el supuesto de autos, la de España— es la de los citados Estados miembros, lo cual no quiere decir, ni así se deduce del párrafo citado, que la citada norma, presuntamente discriminatoria, de un Estado miembro no incluya, además de a los residentes en la UE y en el EEE, a los residentes de otros países no incluidos en los anteriores espacios.

Esta doble —y quizá deliberada— referencia semántica se puede igualmente apreciar en los párrafos 60 (que genéricamente, sin especificar donde, se refiere al causahabiente, donatario o causante *"que no reside en el territorio español"*, así como al *"bien inmueble situado fuera del territorio español"*) y 67 (que también se refiere, sin concretar, *"a los no residentes"*). Por el contrario, en el 70, con cita del artículo 63 del TFUE, la sentencia se refiere al *"derecho de los Estados miembros"*, mientras que en el 71 parece mezclar ambas referencias, al distinguir *"entre contribuyentes en función del lugar en que residen o el Estado miembro en el que invierten sus capitales"*. Por su parte, los párrafos 72, 73, 74, 77 y 78 se refieren, genéricamente a los *"residentes y no residentes"* así como a *"bienes situados en el territorio nacional y a bienes situados fuera de este"*, sin que de tales expresiones pueda deducirse si cuando la sentencia hace referencia a los *"no residentes"* incluye (o no) a los no residentes que, a su vez, se encuentra fuera de los territorios de la UE y del EEE.

Pero, quizá, el razonamiento más significativo —en el que la STJUE no hace referencia, ni concreta, el ámbito de la conclusión que en la misma se alcanza; esto es si, sólo abarca a residentes de Estados miembros (o del EEE), o si la misma, por el contrario, se extiende a los de terceros países— es el razonamiento que contiene en el párrafo 79 (que se reitera en el 84), por cuanto son los párrafos que plasman la conclusión del Tribunal y que, luego, se reproduce en el Fallo de la sentencia:

*"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"*.

La conclusión que debemos alcanzar —como ya hemos adelantado— es que, del contenido de la STJUE de 3 de septiembre de 2014 —y de su parte dispositiva—, no puede deducirse que la doctrina que en la misma se establece —el trato fiscal discriminatorio— quede limitada —con exclusividad— a los residentes fuera de España, pero a su vez con residencia concreta en los espacios de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo; dicho de otra forma, que no puede deducirse que la condena a España que la sentencia realiza viene determinada —exclusivamente— por el diferente trato fiscal, en materia de donaciones y sucesiones, entre los residentes en España y los de la UE y el EEE, con exclusión de los de terceros países no incluidos en los anteriores espacios.



OCTAVO .- A la misma conclusión debemos llegar del análisis de la STS de 19 de febrero de 2018, pues, insistiendo en lo expresado en el Fundamento Jurídico anterior, el Tribunal Supremo no amplía, no extiende, ni tampoco formula, declaración alguna respecto de la doctrina contenida en la STJUE de 3 de septiembre de 2014; e, igualmente, tampoco puede afirmarse que la STS haya procedido a modular, matizar, perfilar o adaptar —desde perspectivas cualitativas o cuantitativas— la doctrina jurisprudencial comunitaria europea, contenida en la STJUE de 3 de septiembre de 2014.

Obviamente, de esto vamos deducir que el inicio del cómputo del plazo para el ejercicio de la acción de exigencia de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador, por vulneración del Derecho de la Unión Europea, era la fecha en la que se procedió a la publicación, en el DOUE, de la STJUE de 3 de septiembre 2014 (10 de noviembre siguiente), y no la fecha de la STS de 19 de febrero de 2018.

Antes de analizar el contenido de nuestra STS debemos recordar que nuestros pronunciamientos sobre esta cuestión se iniciaron con las SSTS 1566/2017, de 17 de octubre (ECLI:ES:TS:2017:3661, RCA 2/2016), 1591/2017, de 23 de octubre (ECLI:ES: TS:2017:3786, RCA 4889/2016) y 1600/2017, de 24 de octubre (ECLI:ES:TS:2017: 3785, RCA 5062/2016), a las que han seguido a lo largo de los años 2018 y 2019 (alguna, incluso, en 2020) innumerables pronunciamientos referidos, todos ellos, a residentes (o causantes residentes) fuera de España, pero residentes en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo.

Pero también nos pronunciamos, en tres ocasiones, en relación con residentes fuera de España y, a su vez, fuera de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo. Han sido las SSTS 242/2018, de 19 de febrero (ECLI:ES: TS:2018:550, RCA 62/2017), a la que el recurrente pretende anudar el inicio del cómputo del plazo del año para el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador por vulneración del Unión Europea, y, las dos que le siguieron: las SSTS 488/2018, de 21 de marzo (ECLI: ES:TS:2018:1099, RCA 2893/2016) y 492/2018, de 22 de marzo (ECLI:ES:TS: 2018:1098, RCA 125/2016).

Pues bien, del análisis de esta tres SSTS debemos llegar a la conclusión de que la STJUE de 3 de septiembre de 2014, no era —en modo alguno— el primer pronunciamiento que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea realizaba en relación con las discriminaciones fiscales en los impuestos de donaciones y sucesiones, en función de la residencia de los causantes o causahabientes, o de la ubicación de los bienes inmuebles; y, sobre todo, lo que resultaba claro, en la fecha de la publicación de la STJUE, es que tales tratos discriminatorios, en estos impuestos, venía determinada por tratase de una restricción a la libre circulación de capitales contemplada en el artículo 63 del TFUE. Cuestión distinta, como antes hemos reseñado, es que la STJUE de 3 de septiembre de 2014 se hubiera dictado en un procedimiento seguido por la Comisión Europea contra el Reino de España, y que, quizá por ello, el mismo tuviera una mayor repercusión en este país, y que, por otra parte, su ámbito de aplicación fuera entendido —indebidamente— como circunscrito al de la Unión Europea y el Espacio Económico Europeo.

Debemos, por ello, aclarar:

a) Si se repara en ello, nuestra STS de 19 de febrero de 2018, desde su inicio, no considera que deba rechazarse la alegación de la Abogacía del Estado —basada en la residencia del allí recurrente fuera de la UE y del EEE— de conformidad con la STJUE de 3 de septiembre de 2014, pues nuestra STS comienza señalando lo siguiente: *"la controversia ha de resolverse a favor de la recurrente, que la fundamenta de manera suficiente con invocación del criterio sostenido por el TJUE en sentencia de 17 de octubre de 2013, asunto C-181/12, en la que se plantea cuestión prejudicial por un Tribunal alemán sobre la interpretación de los arts. 56 CE y 58 CE (actuales arts. 63 y 65 TFUE), en el pleito suscitado por el causahabiente de una ciudadana suiza, ambos residentes en Suiza, en relación con la liquidación del impuesto de sucesiones relativo a un inmueble sito en Alemania.*

Señala el TJUE, "que mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro relativa al cálculo del impuesto sobre sucesiones que establece, en caso de adquisición mortis causa de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado, que la reducción de la base imponible en el supuesto -como sucede en el litigio principal- de que el causante y el causahabiente residan, en el momento del fallecimiento, en un tercer país como la Confederación Suiza, es inferior a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en ese mismo momento, en dicho Estado miembro".

Como, fácilmente, puede deducirse, la cuestión relativa a la discriminación fiscal hereditaria establecida para los ciudadanos residentes en terceros países que percibían, por tal concepto, bienes ubicados en el espacio de la Unión Europea (que, obviamente, es extensible —supuesto de autos— a ciudadanos de estos terceros países, residentes en la Unión Europea, que adquirían bienes o depósitos bancarios sitos en los citados países), ya se encontraba, de forma clara, resuelto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con anterioridad a la STJUE que nos ocupa, y así lo pusimos de manifiesto.



b) En segundo lugar, nuestra STS —reproduciendo en parte la STJUE de 2014— sitúa la cuestión en el análisis del artículo 56 del Tratado Europeo (hoy 63 del TFUE) que prohíbe "todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países, refiriéndose a la reiterada jurisprudencia de la que "se desprende que las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, comprendidas en la rúbrica del anexo I de la Directiva 88/361, titulada "Movimientos de capitales de carácter personal", constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE, salvo en los casos en que todos los bienes a que se refieran se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (véanse, en particular, las sentencias de 11 de diciembre de 2003, Barbier, C-364/01, Rec. p. I-15013, apartado 58; van Hilten-van der Heijden, antes citada, apartados 40 a 42; y de 19 de julio de 2012, Scheunemann, C-31/11, apartado 22). Precisando, que una situación en la que una persona que reside en Suiza en el momento de su fallecimiento deja en herencia a otra persona, residente también en ese mismo Estado, un conjunto de bienes entre los que se encuentra un inmueble situado en Alemania y que es objeto de cálculo del importe a pagar por el impuesto sobre sucesiones en este mismo Estado miembro no puede considerarse una situación meramente interna. En consecuencia, la sucesión de que se trata en el litigio principal constituye una operación comprendida en el ámbito de los movimientos de capitales a efectos del artículo 56 CE, apartado 1".

*Partiendo de esta consideración, señala que "de reiterada jurisprudencia resulta que, en lo referente a las sucesiones, las medidas prohibidas por el artículo 56 CE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de éstos (véanse, en particular, las sentencias Barbier, antes citada, apartado 62; de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp y otros, C-11/07, Rec. p. I-6845, apartado 44; Arens-Sikken, C-43/07, Rec. p. I-6887, apartado 37, y Missionswerk Werner Heukelbach, antes citada, apartado 22).*

*Que en el caso de autos, la normativa nacional de que se trata en el litigio principal establece que, en el supuesto de una sucesión que incluya un bien inmueble situado en Alemania, si el causante o el causahabiente no residían en este Estado miembro en el momento del fallecimiento, la reducción de la base imponible es menor que la que se aplicaría si el causante o el causahabiente hubiera tenido su residencia en territorio alemán en ese mismo momento.*

Es necesario señalar que tal normativa, que hace depender del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento la aplicación de una reducción de la base imponible del bien inmueble de que se trata, lleva a que las sucesiones entre no residentes que incluyan tal bien soporten una mayor carga fiscal que aquellas en las que esté implicado al menos un residente y, por lo tanto, provoca una disminución del valor de dicha herencia (véanse, por analogía, las sentencias Eckelkamp y otros, apartados 45 y 46; Mattner, apartados 27 y 28, y Missionswerk Werner Heukelbach, apartado 24, antes citadas)".

Concluye el TJUE, "que una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal constituye una restricción a la libre circulación de capitales a efectos del artículo 56 CE, apartado 1".

Debe repararse que en la citada STJUE de 19 de junio de 2012 (Scheunemann, C-31/11) se establecía la citada doctrina en relación con un ciudadano residente en Alemania, que percibía en herencia una participación empresarial de una entidad ubicada en Canadá; por otra parte, debe, igualmente, ponerse manifiesto que, con la cita jurisprudencial que realizábamos en nuestra sentencia de 2018, expresamente hacíamos referencia a la STJUE de 23 de febrero de 2006 (van Hilten-van der Heijden, C-513/03), cuyo párrafo 37 incluso reproducíamos: "procede observar que el artículo 73 B, apartado 1, del Tratado insta la libre circulación de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países. 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 terceros países". Lo que ahora debemos añadir, en relación con la citada STJUE es que, al describir el caudal relicto de la causante hereditaria "incluía, entre otras cosas, bienes inmuebles situados en los Países Bajos, Bélgica y Suiza, inversiones en valores cotizados en los Países Bajos, Alemania, Suiza y los Estados Unidos de América, así como cuentas bancarias abiertas en oficinas neerlandesas y belgas de entidades bancarias establecidas en la Unión Europea y administradas por éstas".

De ahí, por tanto, que debamos insistir en el pronunciamiento que se contenía en nuestra STS de 19 de enero de 2018, clave para la solución del conflicto suscitado: "Restricción cuya prohibición, como ha indicado al principio y según el artículo 56 CE (actual art. 63 TFUE), comprende y afecta no solo a los movimientos de capitales entre Estados miembros sino también entre Estados miembros y terceros países".

No había, pues, que esperar a que el Tribunal Supremo de España realizara pronunciamiento alguno "extendiendo" la doctrina contenida en la Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2014 a los residentes de



fuera de la Unión Europea y el Espacio Económico Europeo. La doctrina ya estaba establecida. El Tribunal ya lo había hecho con anterioridad —con base en el principio de la libre circulación de capitales— y, simplemente, volvió a ratificarlo en 2014. De forma expresa no hemos citado, ni reproducido, en el apartado anterior, el párrafo 57 de la STUE, que, sí, expresamente, citábamos en la STS de 2018 que ahora examinamos: *"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 Jäger, C-256/06, 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)"*.

Obvio es que, al menos desde la STJUE de 2014, el incumplimiento, por parte de la legislación española, en materia de sucesiones y donaciones, para todo tipo de extranjeros —y no sólo para los de la UE y el EEE— se presentaba como suficientemente comprensible, desde una perspectiva jurídica, y, por otra parte, tal incumplimiento, resultaba suficientemente caracterizado, como ya pusimos de manifiesto.

Frente a tal conclusión, circunstancias acaecidas tales como las relacionadas con (1) la actuación normativa española en ejecución de la STJUE, introduciendo mediante la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (Disposición Final Tercera), una nueva Disposición Adicional Segunda en la LISD de 1987, con la finalidad de adecuar la citada ley a la STJUE de 3 de septiembre de 2014; o (2) en relación con el archivo del expediente de incumplimiento por parte de la Comisión Europea (que, de forma expresa, al pronunciarse respecto del ámbito del conflicto resuelto por la STUE, señala que *"the comparison being always made —as it stems from the above operative part— to residents in Spain and non-residents, in general"*; o (3), en fin, sobre el criterio mantenido por la Dirección General de Tributos —respondiendo a las consultas que se le formulaba, constituyen, sin duda, normas y actuaciones ciertas pero que, en modo alguno, pueden incidir, ni desvirtuar, las apreciaciones de este Tribunal Supremo interpretando el ámbito de la STJUE de 3 de septiembre de 2014 y su conocimiento, al menos, desde dicha fecha.

NOVENO. - Por agotar el tema, a la misma conclusión —partiendo de nuestra anterior doctrina— ha llegado la Sección Segunda de esta Sala en la STS 1546/2020, de 19 de noviembre (ECLI:ES:TS:2020:4018, RC 6314/2018), resolviendo un recurso de casación seguido contra anterior sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ante la que se había impugnado resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) que había desestimado la reclamación deducida contra acuerdos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de liquidación del Impuesto sobre Sucesiones de no residentes.

En el ATS de admisión del recurso de casación se solicitaba:

*"Precisar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en dilucidar si la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea contenida en la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 (C-127/12) se aplica a ciudadanos de Estados que no sean residentes en la Unión Europea ni en el Espacio Económico Europeo, por cuanto que el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea prohíbe las diferencias de trato fiscal en las sucesiones -particularmente respecto de bienes inmuebles ubicados en España- en función de la residencia de los causantes o causahabientes [...]".*

Pues bien, partiendo de lo señalado en la STJUE de 3 de septiembre de 2014 y en nuestra STS de 19 de noviembre de 2018, se responde a la cuestión formulada por la Sección de Admisión, en los siguientes términos:

*"La doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establecida en su sentencia de 3 de septiembre de 2014 (C-127/12) se aplica a ciudadanos que no sean residentes en alguno de los Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, como aquí sucede... "*

A tal efecto la Sección Segunda, razonaba en los siguientes términos (Fundamento Jurídico Quinto):

*"De la jurisprudencia abundantísima de la Sección 5ª de este Tribunal Supremo, en materia de responsabilidad patrimonial del Estado legislador; de la infracción del Derecho de la Unión Europea por parte de la LISD, declarada en la sentencia del TJUE ampliamente reseñada, que la considera incompatible con los artículos 63 TFUE y 40 EEE; de la discriminación que se declara respecto del no residente frente al residente, a efectos del disfrute de los beneficios fiscales establecidos en la legislación autonómica -siendo la base o punto de conexión de la aplicación de tales normas el lugar donde radican los bienes inmuebles (forum rei sitae)-; y de la consideración de que la sucesión hereditaria queda comprendida en el ámbito de la libre circulación de capitales, ex artículo 63 TFUE, que expressis verbis comprende, como derecho o libertad comunitaria esencial, a residentes de terceros países, como por lo demás reconocen tanto la sentencia de la Sección 5ª de la esta Sala del Tribunal Supremo*



como la del TJUE de 3 de septiembre de 2014, el beneficio correspondiente a las normas autonómicas aplicables al lugar de radicación de los bienes inmuebles, que en el caso presente se localizan en Madrid y en la Comunidad Valenciana debe ser aplicado a los herederos de tales bienes, al margen de cuál sea su lugar de residencia y de que éste sea o no un Estado miembro de la Unión Europea o del EEE".

Una especial referencia se contiene en la STS 1546/2020, de 19 de noviembre, a la STJUE —también citada en nuestra STS de 19 de febrero de 2018— de 17 de octubre de 2013 ( C-181/12), en la que el TJUE ya declaraba:

"Los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro relativa al cálculo del impuesto sobre sucesiones que establece, en caso de adquisición mortis causa de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado, que la reducción de la base imponible en el supuesto -como sucede en el litigio principal- de que el causante y el causahabiente residan, en el momento del fallecimiento, en un tercer país como la Confederación Suiza, es inferior a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en ese mismo momento, en dicho Estado miembro".

En los mismos términos se expresó la misma Sección Segunda de esta Sala en la STS 1633/2020, de 30 de noviembre (ECLI:ES:TS:2020:4165, RC 4456/2018).

Pues bien, atendiendo a dicha doctrina y por lo que se refiere a la primera cuestión suscitada en este recurso, se descarta el desplazamiento del *dies a quo* para el cómputo del plazo de prescripción establecido en el art. 67.1 de la Ley 39/2015 más allá de la publicación en el DOUE de la STJU de 2014, sin que puedan acogerse las razones invocadas por la parte en relación con el alcance de dicha sentencia respecto de los residentes en terceros países y del mantenimiento de una situación discriminatoria para estos residentes en la nueva redacción de la Disposición Adicional Segunda en la LISD de 1987, dada por la Ley 26/2014 para su adecuación a la citada STJUE de 3 de septiembre de 2014.

Tales alegaciones resultan ampliamente rechazadas en las referidas sentencias, como se ha reflejado mediante su reproducción, en las que se concluye, entre otras apreciaciones, "que del contenido de la STJUE de 3 de septiembre de 2014 —y de su parte dispositiva—, no puede deducirse que la doctrina que en la misma se establece —el trato fiscal discriminatorio— quede limitada —con exclusividad— a los residentes fuera de España, pero a su vez con residencia concreta en los espacios de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo; dicho de otra forma, que no puede deducirse que la condena a España que la sentencia realiza viene determinada —exclusivamente— por el diferente trato fiscal, en materia de donaciones y sucesiones, entre los residentes en España y los de la UE y el EEE, con exclusión de los de terceros países no incluidos en los anteriores espacios."

Y en congruencia con ello, añade que no había que esperar a que el Tribunal Supremo de España realizara pronunciamiento alguno "extendiendo" la doctrina contenida en la Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2014 a los residentes de fuera de la Unión Europea y el Espacio Económico Europeo. La doctrina ya estaba establecida. El Tribunal ya lo había hecho con anterioridad —con base en el principio de la libre circulación de capitales— y, simplemente, volvió a ratificarlo en 2014.

No cabe, por lo tanto, desplazar el *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción a momentos posteriores a la sentencia de 3 de septiembre de 2014, pues el contenido y los efectos de la misma contemplaban ya el caso de los no residentes extracomunitarios, de manera que desde la publicación de la misma los ciudadanos de terceros países tenían conocimiento del criterio jurídico establecido y podían hacer valer su derecho frente a la aplicación de la normativa contraria al derecho comunitario.

**TERCERO.-** Distinto sentido tiene la respuesta a la segunda cuestión que como hemos indicado se suscita en este recurso, cual es, la incidencia que para la identificación del *dies a quo* tiene el hecho de que la liquidación tributaria causante del daño se haya producido con posterioridad a la publicación de la STJUE de 2014 y de la adaptación de la normativa interna a los pronunciamientos de la misma por la Ley 26/2014.

En esta situación ha de tenerse en cuenta que el perjuicio, cuya reparación se pretende, resulta del acto de aplicación de la norma contraria al Derecho comunitario, al margen de la pervivencia de dicha norma, y por lo tanto, desde la perspectiva de la *actio nata*, es el acto de aplicación de la norma declarada contraria al Derecho comunitario el causante de la lesión patrimonial que, en consecuencia, determina, en su caso, el *dies a quo* para el cómputo del plazo de prescripción de la acción de reclamación patrimonial.

No cabe, por lo tanto, retrotraer el término inicial para el cómputo del plazo de prescripción a un momento en el que todavía no se ha producido el hecho causante del daño indemnizable y evidentemente no hay nada que reclamar, que es lo que hace en este caso la Administración demandada al apreciar la extemporaneidad de la reclamación tomando en consideración como *dies a quo* la fecha de publicación en el DOUE de 10 de noviembre de 2014 de la STJUE de 3 de septiembre de 2014, siendo que la interesada presentó la autoliquidación del



impuesto con fecha 11 de diciembre de 2015, a pesar de lo cual se mantuvo por la Administración el criterio discriminatorio proscrito en dicha sentencia.

En consecuencia el acuerdo del Consejo de Ministros impugnado, en cuanto aprecia indebidamente como *dies a quo* para el cómputo del plazo de prescripción una fecha anterior (publicación STJUE en el DOUE) al acto causante del perjuicio invocado, resulta contrario al ordenamiento jurídico y debe ser anulado, estimándose en este aspecto el recurso formulado por la recurrente.

Ahora bien, ello no significa que hayan de acogerse las demás pretensiones de la demanda, pues, entrando a examinar la tercera de las cuestiones a que se ha hecho referencia inicialmente, se observa que la recurrente, antes de formular la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador en enero de 2019, ha impugnado directamente la liquidación tributaria, solicitando con fecha 31 de marzo de 2016 de la AEAT la rectificación de su autodeclaración a fin de aplicar la bonificación del 99% al igual que a sus hermanos, según la normativa de la Comunidad de Madrid, que le fue denegada por resolución de 20 de junio de 2016, en atención a que no residiendo en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo no era aplicable la previsión de la letra b) de la disposición adicional 2ª de la Ley 29/1987, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, resolución que no impugnó, si bien, el 1 de febrero de 2017, invocando el art. 217.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, solicitó de la AEAT que declarase la nulidad de pleno derecho de la resolución de 20 de junio de 2016 y ello por entender que había una diferencia de trato injustificado en la actividad administrativa tributaria con relación al Impuesto de Sucesiones entre los residentes de un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo respecto a los residentes de terceros países, como ella misma, que no reside en ningún Estado miembro de la Unión Europea ni del Espacio Económico Europeo. Dicha solicitud fue inadmitida a trámite por resolución de 23 de mayo de 2017, al considerar que carecía manifiestamente de fundamento y ello por entender que doña Caridad no había probado que el mismo órgano gestor hubiera aplicado la Ley de forma diferente a otros contribuyentes en idénticas circunstancias, lo que excluía la vulneración de su derecho. Frente a dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo que fue desestimado por sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo n.º 12, formulando recurso de apelación igualmente desestimado por sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de noviembre de 2019, interponiendo recurso de casación que ha sido admitido por auto de 5 de noviembre de 2020, con el n.º 2575/2020, que se halla en trámite de oposición.

Ello supone que se mantiene abierta la vía de impugnación de la liquidación tributaria, que permite y resulta hábil para obtener la satisfacción de su derecho, como ha ocurrido en las sentencias de la Sección Segunda de esta Sala que antes se han citado, de 19 de marzo de 2020 (rec.6314/18) y 30 de noviembre de 2020 (rec.4456/18), en las que se da una respuesta positiva a la cuestión de interés casacional allí planteada, consistente en determinar: "si la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea contenida en la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 (C-127/12) se aplica a ciudadanos de Estados que no sean residentes en la Unión Europea ni en el Espacio Económico Europeo, por cuanto que el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea prohíbe las diferencias de trato fiscal en las sucesiones -particularmente respecto de bienes inmuebles ubicados en España- en función de la residencia de los causantes o causahabientes [...]".

Por tanto y mientras no recaiga resolución judicial sobre tal impugnación, en la que la parte puede obtener el reconocimiento de sus pretensiones y la satisfacción de su derecho, no puede hablarse de perjuicio definitivo, real y efectivo, lo cual produce dos efectos en relación con el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial.

En primer lugar, que no habiéndose llegado a la determinación de la existencia de un perjuicio real y efectivo, la reclamación de responsabilidad patrimonial resulta prematura, como se alega en la contestación a la demanda y reconoce, implícitamente, la propia parte recurrente en sus conclusiones, cuando justifica la formulación de la reclamación de responsabilidad patrimonial ante la inseguridad jurídica en la que se encontraba y para evitar la prescripción por el transcurso del plazo de un año desde la STS de 2018, y concluye que: "lo que se pretende con este recurso es la retroacción de las actuaciones a fin de que sea admitida la pretensión de responsabilidad, por lo que, de estimarse esta pretensión, ya se habría resuelto y ya se tendría conocimiento del sentido del fallo de la sentencia del recurso de casación y, por consiguiente, ya se podría fijar la cantidad definitiva a reclamar por esta vía de responsabilidad patrimonial que tiene un fundamento distinto."

Como tal reclamación prematura, circunstancia que no ha desaparecido y todavía subsiste, resulta inviable y, en consecuencia, no puede acogerse la pretensión de la demandante de retroacción de actuaciones para que se dicte resolución sobre la procedencia de la misma, cuando ya se advierte la falta de concurrencia de un requisito esencial como el indicado.

Ello no supone indefensión para la interesada, pues la pendencia de la impugnación judicial del acto de aplicación causante del daño, como segundo efecto, determina el desplazamiento del *dies a quo*, para el



ejercicio de una eventual reclamación de daños y perjuicios en concepto de responsabilidad patrimonial, al momento en que recaiga y se notifique la correspondiente sentencia definitiva, como establece el art. 67.1, párrafo segundo de la Ley 39/2015, en la que se resuelva sobre el reconocimiento del derecho de la interesada y permita conocer, a efectos de la *actio nata*, la existencia y realidad de un perjuicio indemnizable en tal concepto de responsabilidad patrimonial y formular, en su caso, la correspondiente reclamación.

**CUARTO.-** Por todo ello procede estimar parcialmente este recurso contencioso-administrativo en el sentido de anular la resolución del Consejo de Ministros de 29 de septiembre de 2020 por la que se desestima el recurso de reposición formulado contra el acuerdo de 5 de diciembre de 2019 que inadmitió, por extemporánea, la reclamación de responsabilidad patrimonial, desestimando las demás pretensiones ejercitadas en la demanda respecto del mantenimiento de la reclamación de responsabilidad patrimonial formulada por la actora, que resulta inviable por prematura, y que podrá formular, en su caso, a resultas de la sentencia definitiva que recaiga en el proceso judicial seguido contra la liquidación tributaria controvertida, en el plazo de un año desde la notificación de la sentencia, establecido legalmente al efecto.

**QUINTO.-** La estimación parcial del recurso determina, como establece el art. 139.1 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que no haya lugar a la imposición de las costas, de manera que cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

## FALLO

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

Estimar parcialmente el presente el recurso contencioso administrativo n.º 353/2020, interpuesto por la representación procesal de D.ª Caridad, contra la resolución del Consejo de Ministros de 29 de septiembre de 2020 por la que se desestima el recurso de reposición formulado contra el acuerdo de 5 de diciembre de 2019 que inadmitió, por extemporánea, 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, que se anula por ser contraria al ordenamiento jurídico, desestimando las demás pretensiones ejercitadas en la demanda; sin imposición de costas.

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

Así se acuerda y firma.