



Roj: **STS 2724/2020 - ECLI:ES:TS:2020:2724**

Id Cendoj: **28079130022020100407**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **16/07/2020**

Nº de Recurso: **810/2019**

Nº de Resolución: **1016/2020**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 5005/2018,**
ATS 10777/2019,
STS 2724/2020,
AATS 8397/2020,
ATS 9684/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.016/2020

Fecha de sentencia: 16/07/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 810/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/06/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 810/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1016/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.



D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 16 de julio de 2020.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **810/2019**, interpuesto por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia de 22 de noviembre de 2018, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Segunda- de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso nº 514/2016. Ha comparecido como parte recurrida la procuradora doña Ana Revilla Fernández en nombre y representación de **DON Martin**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 22 de noviembre de 2018, dictada en el recurso nº 514/2016.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

1) La liquidación provisional de 29 de junio de 2012 se origina por la declaración presentada respecto de la herencia de D^a. Reyes, viuda del solicitante, devengada el 25 de marzo del 2008, y al igual que su marido Rodolfo, residente y ciudadana española; D. Martin, hermano de Rodolfo y heredero de ambos, es italiano, no residente.

2) Se presentó la solicitud de liquidación el 1 de septiembre del 2008, y una vez alcanzada transacción judicial, en el procedimiento civil de partición, al Sr. Martin se le adjudicaron en su integridad bienes inmuebles, con un caudal relicto de 1.330.642,24 euros, determinando un caudal neto de 1.284.021,32 euros, base imponible del impuesto.

Las únicas reducciones o minoraciones de la base imponible aplicadas son:

a) reducción por parentesco (7.993,46 €, Grupo III);

b) de la condición de minusválido (con una limitación del 65%, además de jubilado y en precaria salud) de nuestro patrocinado resultando una base liquidable de 1.125.774,83 euros y una cuota íntegra de 310.886,12 euros resultando una liquidación de 493.749,34 euros a ingresar.

3) Al Sr. Martin, en consecuencia, se le aplicó la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la versión vigente desde 9 de diciembre de 2007 hasta 26 de diciembre de 2008; y en concreto lo dispuesto en el art. 20. Tributo por tanto por obligación real de contribuir, sin aplicación de los beneficios fiscales vigentes para los residentes.

Los bienes inmuebles relacionados en el cuaderno particional y considerados en el texto de la propuesta de liquidación están en territorio español, todos ellos en la Comunidad Autónoma de Aragón.

4) Sin embargo, no se le aplicó al Sr. Martin norma alguna de la comunidad aragonesa, al considerarlo ciudadano europeo no residente. Sin embargo, de haber tratado al comprobado como residente en Aragón, por el fuero de los bienes inmuebles recibidos en herencia, hubieran sido aplicables las reducciones de la legislación aragonesa sobre el impuesto cedido.

5) Según la tesis expresada en la demanda, la liquidación de 29 de junio de 2012 le fue notificada al representante del Sr. Martin, quien pudo pensar razonablemente que con la legislación tributaria sucesoria aplicable a los ciudadanos no residentes, en tal momento, al no haberse suscitado la cuestión jurídica de la



eficacia de la ulterior sentencia de 3 de septiembre del 2014 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no debía plantear reclamación alguna. *Tampoco era concededor de la tramitación del recurso por la Comisión Europea seguido ante el TJUE, que había producido el emplazamiento del Reino de España el 7 de marzo de 2012, posterior a la inicial denuncia de la Comisión. Nada se supo de ello ni se le informó antes de la propuesta de liquidación por la Oficina Nacional al interesado. La notificación se efectuó el 2 de julio del 2012. En su opinión, el carácter consentido del acto estuvo condicionado por la falta de información sobre las serias dudas que planteaba la conformidad de la ley española con el Derecho de la Unión.*

6) La autoliquidación del Impuesto de Sucesiones por la herencia recibida por el Sr. Martin fue cursada el 1 de septiembre del 2008. El procedimiento liquidatorio se extendió durante tres años y diez meses, tiempo más que suficiente, a su criterio, para haberle comunicado al recurrente la existencia del recurso de anulación contra el Reino de España que directamente le afectaba.

7) En suma, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT no informó al Sr. Martin del procedimiento interpuesto por la Comisión Europea contra el Reino de España, pese a afectarle directamente al reunir la condición de ciudadano europeo no residente. Tal procedimiento fue resuelto por sentencia firme publicada en el Diario Oficial de la CE de 15 de septiembre de 2014, y consta el emplazamiento del Reino de España el 7 de marzo del 2012.

8) En definitiva, el 29 de junio de 2012, el órgano de gestión, estimando parcialmente las alegaciones, dictó liquidación provisional de la que resulta una deuda tributaria de 493.749,34 euros, contra la cual no se dedujo recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa.

9) El 10 de julio de 2015, don Martin presentó solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional, invocando las causas del art. 217.1.a) y g) de la LGT. Con informe del Servicio Jurídico de la AEAT y dictamen preceptivo del Consejo de Estado, el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas dicta orden de 24 de junio de 2016 donde acuerda desestimar la solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho la cual fue objeto del litigio de instancia ante la Audiencia Nacional de que dimana el presente recurso de casación.

3. La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de la Audiencia Nacional dictó sentencia estimatoria de 22 de noviembre de 2018, aquí impugnada, que anula la orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas de 24 de junio de 2016, por no ser conforme a derecho. La sentencia razona lo siguiente, en síntesis (FJ 4º y 5º):

"[...] CUARTO.- Pues bien, el primer motivo no puede ser estimado pues el recurso por incumplimiento permite al Tribunal de Justicia controlar si los Estados miembros respetan las obligaciones que les incumben en virtud del Derecho de la Unión. Antes de someter el asunto ante el Tribunal de Justicia tiene lugar un procedimiento previo dirigido por la Comisión (artículo 258 TFUE), por el que se requiere al Estado miembro afectado para que responda a las imputaciones que se le hayan hecho. Si tras este procedimiento el Estado miembro no ha puesto fin al incumplimiento, puede interponerse un recurso ante el Tribunal de Justicia por vulneración del Derecho de la Unión.

Este recurso puede iniciarlo bien la Comisión -es el caso más frecuente en la práctica- bien un Estado miembro. Si el Tribunal declara que se ha producido un incumplimiento, el Estado de que se trate está obligado a adoptar sin demora las medidas necesarias para ponerle fin. Si después de serle sometido de nuevo el asunto por la Comisión el Tribunal de Justicia declara que el Estado miembro de que se trate no ha cumplido su sentencia, podrá imponerle el pago de una cantidad a tanto alzado o de una multa coercitiva. No obstante, en caso de que no se hayan comunicado a la Comisión las medidas tomadas para la adaptación del Derecho interno a una directiva, el Tribunal de Justicia, a propuesta de la Comisión, podrá imponer una sanción pecuniaria al Estado afectado en la primera sentencia por incumplimiento.

No existe en él participación alguna de los posibles afectados, al margen de la posibilidad contemplada en el artículo 263 TFUE .

No concurre por esta causa, por tanto, violación alguna de los artículos 14 y 24 de la CE .

QUINTO.- En lo que respecta a la vulneración de la normativa comunitaria, no existe duda sobre tal extremo, tal como ha declarado reiteradamente esta Sala. Así, en sentencia de 18 de junio de 2018, recurso 435/2016 , FJ4 hemos declarado [...]", a lo que sigue una muy dilatada exposición, difícil de seguir y de comprender y que parece sustentar la nulidad radical, per se, en las letras a), f) y g) del artículo 217 LGT, como consecuencia directa del incumplimiento del Derecho de la Unión Europea.

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.



1. El Abogado del Estado presentó el 21 de enero de 2019 escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia mencionada.
2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, identifica como normas infringidas el artículo 217.1 apartados a), e), f) y g) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) en relación con el principio general de no revisión de los actos firmes del art. 213 de la misma LGT y de la jurisprudencia de ese Tribunal Supremo sobre la naturaleza excepcional de la revisión de oficio de los actos firmes, que sólo cabe por alguno de los tasados supuestos contemplados en el citado art. 217.1 LGT (SSTS de 19-2-2018, RCA 122/2016; 13-5-2013; RCA 6165/2011) los cuales deben ser interpretados restrictivamente (STS de 18-12-2007, RCA 9826/2003) así como de la jurisprudencia relativa al significado de las causas de nulidad incluidas en cada uno de esos apartados [STS 9-6-2011, RCA 5481/2008 y las allí citadas; STS 1-2- 2010, RCA 6200/2004] y de los correlativos aplicables a los actos administrativos no tributarios, actualmente enumerados en el art. 47, apartados a), e), f) y g) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común (LPAC) y, antes, en la precedente Ley 30/1992, de 26 de noviembre.
3. La Sala de instancia, por auto de 28 de enero de 2019, acordó tener por preparado el recurso de casación presentado por el Abogado del Estado contra la sentencia dictada por la Sala juzgadora.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación en auto de 17 de octubre de 2019, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] Determinar si la doctrina del TJUE contenida en la sentencia de 3 de septiembre de 2014, asunto Comisión/España (C-127/12) constituye, por sí misma, motivo suficiente para declarar, en interpretación del artículo 217.1 LGT, la nulidad de pleno derecho de una liquidación girada a un sujeto pasivo no residente en España, por el Impuesto sobre sucesiones, en aplicación de una ley declarada no conforme al Derecho de la Unión Europea, que es firme por haber sido consentida por éste antes de haberse dictado aquella sentencia.

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 LGT, operaría y, además, con qué limitación temporal".

2. El Abogado del Estado interpuso recurso de casación mediante escrito de 3 de diciembre de 2019, que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas el artículo 217.1 apartados a), e), f) y g) de la LGT, en relación con el principio general de no revisión de los actos firmes del art. 213 de la misma ley LGT.

CUARTO.- Oposición del recurso de casación.

La procuradora doña Ana Revilla Fernández, en nombre y representación de don Martin, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 28 de febrero de 2020 frente al escrito de interposición del recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado en el que solicita del Tribunal Supremo dicte sentencia que desestime el recurso de casación y en su caso se precise la jurisprudencia más pertinente a la cuestión tratada, sosteniendo la sentencia de la Sala de la Audiencia Nacional de 22 de noviembre de 2018, con expresa imposición de costas a la Administración del Estado.

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso para el 9 de junio de 2020, habiendo proseguido la deliberación hasta el día 30 del mismo mes, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en verificar, de acuerdo con los estrictos términos que formula el auto de admisión, si la sentencia impugnada es o no acertada, esto es, si la doctrina del TJUE contenida en la sentencia de 3 de septiembre de 2014, asunto Comisión/España (C-127/12) constituye, por sí misma, motivo suficiente para declarar, en interpretación del artículo 217.1 LGT -y, hemos de complementar, de los principios de equivalencia y efectividad- la nulidad de pleno derecho de una liquidación girada a un sujeto pasivo no residente en España, por el Impuesto sobre sucesiones, en aplicación de una ley declarada no conforme al



Derecho de la Unión Europea, liquidación que es firme por haber sido consentida por éste antes de haberse dictado aquella sentencia.

En caso de que se diera a tal pregunta una respuesta afirmativa, habilitante de esa posibilidad, la pregunta se extiende a la cuestión de 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 LGT, operaría y, además, con qué limitación temporal.

SEGUNDO.-Consideraciones jurídicas generales.

1. Es necesario recordar que la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de la Unión Europea -TJUE- de 3 de septiembre de 2014, recaída en el asunto C-127/12, tenía por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 258 TFUE, por la Comisión Europea contra el Reino de España y determina la estimación de la demanda, parcialmente, consignando en su fallo lo siguiente, literalmente transcrito:

"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. No resulta difícil deducir de los términos del litigio, tal como ha sido planteado en la instancia y en este recurso de casación, que la cuestión primordial que subyace en él no es tanto -o no es únicamente- la que se concreta en el auto de admisión, constreñida de modo inmediato al examen de las causas de nulidad radical previstas *numerus clausus* en el artículo 217.1 LGT, sino algo más extenso sobre la conexión entre el derecho interno y el de la Unión Europea sobre el tratamiento que merecen los actos dictados en virtud de leyes que se declara que contravienen éste último.

En nuestra opinión, el centro de atención del proceso sitúa el problema en la efectividad material de los instrumentos que nuestro ordenamiento interno ofrece para que el Derecho de la Unión alcance materialmente su primacía, sin trabas ni obstáculos. El núcleo casacional, a nuestro juicio, tal como ha sido debatido en el proceso, desborda ampliamente los cauces del auto de admisión, porque reclama una reflexión sobre las razones que abocan, desde la perspectiva de la aplicación de la legislación interna para dar cumplimiento al derecho de la Unión, a acudir únicamente a ese remedio subsidiario y excepcional del artículo 217 LGT; y si la necesidad de llegar a tal último, angosto y precario asidero no surge, acaso, de una concepción extrema y rigurosa -y un tanto automática- que se otorga en nuestro derecho al denominado *acto firme y consentido*, consumado por el sólo hecho de no recurrir, sin mayores aditamentos ni indagaciones, los actos de la Administración en los plazos fugaces y fatales ofrecidos para su obligatoria impugnación. No debe olvidarse, en esta reflexión, que si el recurso o reclamación es omitido, se trata del incumplimiento de un trámite que la ley impone en beneficio exclusivo, como privilegio, de la propia Administración concernida, ejemplo de las denominadas potestades reduplicativas, cuyo fin último es proteger a la Administración como organización.

Ello, como señalamos, se produce, además, de una forma mecánica, sin detenerse en las causas determinantes de ese pretendido consentimiento que, en cualquier disciplina jurídica, exigiría para otorgarle eficacia una evaluación mínima acerca del conocimiento y voluntad inequívoca de no recurrir un acto, a conciencia, y sobre la base de una situación de apariencia de legitimidad que luego puede cambiar por razón de nulidades ulteriores, como aquí sucede.

3.- Por ejemplo, el emplazamiento al Reino de España en el proceso por incumplimiento, efectuado antes de consumarse el procedimiento determinante de la liquidación, no provocó en la Administración que seguía aplicando la ley interna luego declarada quebrantadora del derecho de la Unión, la necesidad de advertir de tal circunstancia a los ciudadanos no residentes en la misma situación de pendencia legal tributaria, dado que el expediente no estaba concluido a la fecha del emplazamiento, sino en trámite y con plazo suficiente para ello, dada la previa formulación de la demanda frente al Reino de España.

No se dio traslado previo de los contenidos de la demanda de la Comisión ni se informó cumplidamente ni se suspendió el procedimiento liquidatorio del ISD instado por el representante del Sr. Martín, a la espera de la resolución del TJUE, no para que éste accionara en ese procedimiento en que no podía ser parte legitimada, sino para conocer toda la información precisa disponible para decidir recurrir o no recurrir el acto.

Ello, deduce el Sr. Martín no sin razón, le provoca indefensión y un grave quebranto económico, pues tal ausencia de traslado del emplazamiento -más bien tal ausencia de información, cuando menos, así como el silencio de la Oficina en su trámite, con la posibilidad de haberlo suscitado en el trámite de alegaciones previas a la liquidación, le han originado, en su opinión, indefensión al recurrente.



No es de desdeñar que, pese a que se le consideró al Sr. Martín incurso en obligación real de contribuir, y estando sus bienes inmuebles objeto de la herencia, todos ellos situados en Aragón, se contempló su minusvalía superior al 65%, estrictamente con la legislación estatal, con la reducción advertida de 150.253,03 euros, mientras que, de haber sido considerado residente en Aragón, la reducción hubiera sido del 100% de la cuota.

4) Se trata, pues, de evaluar si las sentencias del TJUE que declaran que una ley nacional, aquí la LISD, es contraria al Derecho de la UE, anulan de pleno derecho sus actos de aplicación; y si, además, los actos firmes se mantienen al margen de la revisión y por qué razón.

5) Según la sentencia de la Sección 5ª de esta Sala nº 242/2018, de 19 de febrero, dictada en el recurso contencioso-administrativo nº 62/2017, sobre responsabilidad patrimonial del Estado legislador, se dice 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 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[...]."

4) Es verdad que tal jurisprudencia se predica en el ámbito de la llamada responsabilidad patrimonial del Estado legislador, inmunizada frente al acto firme y consentido. Sin embargo, al margen de que la responsabilidad patrimonial daría lugar a la reparación de un daño surgido de una carga fiscal excesiva -que, interpretado del modo en que lo hace la Administración, fundado en la prevalencia del acto firme y consentido, no se habría producido o habría decaído, lo que equivale a decir que la doctrina sobre la responsabilidad patrimonial es extensible al asunto que nos ocupa-, de la jurisprudencia comunitaria, en interpretación de los principios de efectividad y equivalencia, deriva la necesidad de que los ordenamientos nacionales, en los remedios ofrecidos para conjurar los efectos de incumplimiento de los Tratados en sus actuaciones públicas, no supongan trabas excesivas para el restablecimiento del derecho comunitario allí donde haya sido vulnerado.

Los problemas que aquí se suscitan al efecto y que no pueden sernos indiferentes, son:

a) El de si el acto firme y consentido lo es a todo trance, incluso mientras se está produciendo y aun no existe la sentencia posterior, en un proceso ya abierto y conocido en que se denuncia formalmente la Ley ante el TJUE, cuando luego esa sentencia declara la oposición de la ley al Tratado de Funcionamiento de la Unión.



b) El de si se trata de un acto propio de voluntad, aunque sea movido por una voluntad viciada, lo que nos llevaría a preguntarnos si hay que adivinar, el 29 de julio de 2012, que va a dictarse la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, a fin de recurrir cautelarmente por si la norma que ampara el acto administrativo es contraria a normas superiores y así asegurar el principio de seguridad jurídica.

c) El de si cabe hablar de un acto firme y consentido bajo una especie de *condictio iuris* de validez de la norma en que se ampara o, expresado de otro modo, si sería viable admitir una especie de cláusula *rebus sic stantibus*, en el sentido de aceptar que el interesado no ha impugnado el acto en la creencia -o si se quiere, bajo el error invencible- de que la ley que lo ampara se acomoda a las fuentes jurídicas de rango superior. Si lo supiera, justamente aquí lo planteado, es posible que lo hubiera impugnado, por lo que si cambian las bases esenciales de ese consentimiento que lo presidieron, falla el fundamento mismo de la imposibilidad de recurrir debido a una firmeza tan precariamente obtenida.

d) En este caso, al interesado, al que se aplicó la norma española, se le ha privado de toda información sobre la sospecha real que pesaba sobre la ley misma, como se ha indicado más arriba. El problema no reside, como se postula, en la posible participación en el proceso de anulación seguido contra el Reino de España, sino en la indagación de la verdadera voluntad, libre y consciente, de no recurrir y sus irreparables consecuencias en nuestro sistema jurídico.

e) Obvio es decir que, si decae la firmeza del acto como concepto -y como obstáculo-, decae también paralelamente la restricción impugnatoria del art. 217 LGT, por lo que estaríamos en el ámbito propio de una nueva impugnación acorde con la ahora conocida causa de nulidad (no necesariamente radical); o, en caso de autoliquidaciones, con la posibilidad de devolución de ingresos indebidos. En otras palabras, el examen sobre si el acto cuestionado, por ser firme y consentido -y éste lo es por el mero hecho de haberse superado los plazos de impugnación obligatoria administrativa- es nulo o no de pleno derecho exige una respuesta anterior sobre si tal es la única vía que nuestro derecho interno ofrece frente a las vulneraciones del derecho de la unión o si, por el contrario, cabe un sistema de adecuación a este ordenamiento un poco más amplio y flexible, en aras de la satisfacción del principio de efectividad.

f) En todo caso, el principio de buena administración, así como los del art. 103 CE, pueden imponer a la Administración el deber de anular de oficio una liquidación nula que se sabe, cuando se dictó, amparada en una norma que se sospecha, en un proceso judicial comunitario, contraria al Derecho de la UE. Y también puede revocar de oficio un acto de gravamen en los términos del artículo 219 LGT, sin que sea dable invocar un pretendido derecho a no hacer nada al respecto.

g) Por otra parte, no sería además, inadecuado -como la Administración opone- que el acto fuera nulo de pleno derecho, en tanto la sentencia del TJUE pone de manifiesto la existencia de una diferencia de trato discriminatoria, expresiva de una infracción del derecho de igualdad de los no residentes sobre los residentes en el tratamiento que reciben en el impuesto sucesorio.

h) Es fundamental aquí hacer una apelación al *principio de efectividad* del ordenamiento de la Unión. Es cierto que el modo de hacer valer el Derecho vulnerado lo es a través de las vías impugnatorias que ofrece el derecho nacional, siempre que el sistema no imponga trabas o cargas excesivas para hacer valer la primacía de aquél.

En nuestro caso, no hay aquí siquiera sentencia firme -ya que incluso ésta podría ser revisada-, sino un acto administrativo que no fue impugnado, notificado antes de que se conociera la infracción del Derecho de la Unión, por sentencia del TJUE, esto es, antes de conocerse que la liquidación había sido dictada bajo la formal cobertura de una norma clara y flagrantemente discriminatoria entre ciudadanos de diferentes estados miembros.

5) Nuestro sistema impugnatorio es excesivamente rígido a la hora de ofrecer a los ciudadanos una vía adecuada y amplia para restablecer el derecho infringido, ante una manifestación clara y patente del Derecho de la Unión:

a) Los plazos de los recursos administrativos obligatorios -es de repetir, privilegios exorbitantes de la Administración- no son de prescripción, sino de caducidad, de una gran fugacidad y, de rebasarse, suponen a todo trance, como consecuencia adversa, y sin posible prueba en contrario, que el interesado ha dejado *firme y consentido* el acto de que se trata. Tal declaración supone, en la práctica, una especie de derecho fundamental de la Administración a dejar intangible el acto. En ningún caso, el ordenamiento español permite acreditar al interesado las circunstancias que rodean el carácter consentido y libre del acto -ej. el desconocimiento de la antijuricidad de la norma nacional aplicada-.

b) Frente a los actos firmes -sin sentencia- sólo cabe acudir a vías rigurosamente excepcionales, por motivos tasados y en presencia de causas ciertamente graves, como la revisión de oficio o la revocación, que también



ha de decidir la propia Administración interesada. Tratándose de actos de naturaleza tributaria, son los medios regulados en los artículos 217 y 219 LGT.

c) También cabe, es cierto, la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador que, en este concreto asunto (la infracción de los Tratados por la Ley ISD) ha sido coronada por el éxito -para otra recurrente- analizando todos los problemas y objeciones suscitados por el Abogado del Estado.

d) Hay otra consideración: que la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 recaída en el asunto C-127/12 declara explícitamente que la regulación para los no residentes de la LISD, que les impide, por tributar por obligación real, beneficiarse de las exenciones o bonificaciones establecidas por las Comunidades Autónomas gestoras del impuesto para los residentes en ellas -hipótesis que podría darse, además, para el impuesto sobre los bienes de una misma herencia- entraña un caso de diferencia de trato " *...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*".

e) Esta diferencia de trato es, al tiempo, una infracción del artículo 14 CE y, por tanto, la lesión del contenido esencial de un derecho fundamental, susceptible de provocar la nulidad de pleno derecho de la liquidación, el de igualdad y no discriminación.

f) Además, la STJUE de 13 de enero de 2004, pronunciada en el asunto C-453/00, Kühne & Heitz NV declara en su parte dispositiva:

"[...] El principio de cooperación que deriva del artículo 10 CE obliga a un órgano administrativo ante el que se presenta una solicitud en este sentido a examinar de nuevo una resolución administrativa firme para tomar en consideración la interpretación de la disposición pertinente del Derecho comunitario efectuada entre tanto por el Tribunal de Justicia cuando:

- *según el Derecho nacional, dispone de la facultad de reconsiderar esta resolución;*
- *la resolución controvertida ha adquirido firmeza a raíz de una sentencia de un órgano jurisdiccional nacional que resuelve en última instancia;*
- *dicha sentencia está basada en una interpretación del Derecho comunitario que, a la vista de una jurisprudencia del Tribunal de Justicia posterior a ella, es errónea y que se ha adoptado sin someter la cuestión ante el Tribunal de Justicia, con carácter prejudicial, conforme a los requisitos previstos en el artículo 234 CE, apartado 3, y*
- *el interesado se ha dirigido al órgano administrativo inmediatamente después de haber tenido conocimiento de dicha jurisprudencia*".

Tal fallo significa -si bien no puede desconectarse del sistema administrativo y judicial de los Países Bajos a que incumbe el problema- que sí el *principio de cosa juzgada* no opera como límite infranqueable para la aplicación del derecho de la Unión Europea, porque se predica ésta incluso de las sentencias firmes, con mayor medida habrá de ser aplicada, en virtud del principio de efectividad, para casos de la mal llamada *firmeza administrativa*, máxime cuando, como en este caso sucede, el *acto firme y consentido* que se imputa al recurrente bien pudo ser inducido, en buena parte por la propia conducta de la Administración autonómica, que no informó al interesado, ni cuando se seguía el procedimiento ni cuando se notificó la liquidación, que pendía contra el Reino de España un procedimiento en que se ponía en tela de juicio la propia ley que amparaba la liquidación, en términos tales que era discriminatoria para el Sr. Martin , a fin de que éste pudiera valorar la decisión de impugnarla por tal razón.

TERCERO.-Fijación de criterios interpretativos sobre la cuestión de interés casacional objetivo delimitada en el auto de admisión.

Conclusión de todo lo expuesto es que, al margen de toda otra consideración, restringido el caso a lo que se nos pregunta en el auto, podemos afirmar que:

1.- Si bien la doctrina del TJUE contenida en la sentencia de 3 de septiembre de 2014, asunto Comisión/España (C-127/12) no constituye, por sí misma, motivo suficiente para declarar la nulidad de cualesquiera actos, sí obliga, incluso en presencia de actos firmes, a considerar la petición sin que haya de invocarse para ello una causa de nulidad de pleno derecho, única posibilidad de satisfacer el principio de efectividad.

2.- En cuanto a la interpretación del artículo 217.1 LGT, la nulidad de pleno derecho de una liquidación girada a un sujeto pasivo no residente en España, por el Impuesto sobre sucesiones, en aplicación de una ley declarada no conforme al Derecho de la Unión Europea, que es firme por haber sido consentida por éste antes de haberse dictado aquella sentencia, en este caso la liquidación adolece de nulidad de pleno derecho, en virtud de la causa prevista en la letra a) del mencionado precepto, referida a los actos "a) *Que lesionen los derechos y*



libertades susceptibles de amparo constitucional", pues no otro efecto cabe aplicar a un acto administrativo basado en una ley que, al margen de su evidente contravención del Derecho de la Unión Europea, consagra una situación de diferencia de trato discriminatoria entre los residentes y los no residentes (con quebrantamiento del artículo 14 de la CE) en cuanto al régimen de beneficios fiscales previstos para los primeros por razón de residencia, ya que la sentencia del TJUE declara 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...y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste".

CUARTO.- Aplicación de la doctrina jurisprudencial que hemos establecido al caso concreto que nos ocupa.

Consecuencia de todo lo expuesto es la declaración de que no ha lugar al recurso de casación promovido por el Abogado del Estado, sin que haya necesidad de entrar en la existencia o no de las demás infracciones que la sentencia considera concurrentes en aplicación del artículo 217.1 LGT, alguna de las cuales, como la de la letra f), son claramente improcedentes, previstas como están para situaciones netamente diferentes a la que ahora es objeto de estudio y consideración.

QUINTO.- En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede la condena al pago de las costas causadas en el recurso de casación.

FALLO

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

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico tercero.

2º) No ha lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia de 22 de noviembre de 2018, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso nº 514/2016.

3º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el **Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco José Navarro Sanchís**, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.