



Roj: **STS 1099/2018 - ECLI:ES:TS:2018:1099**

Id Cendoj: **28079130052018100121**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **21/03/2018**

Nº de Recurso: **2893/2016**

Nº de Resolución: **488/2018**

Procedimiento: **Contencioso**

Ponente: **OCTAVIO JUAN HERRERO PINA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## TRIBUNAL SUPREMO

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Quinta**

**Sentencia núm. 488/2018**

Fecha de sentencia: 21/03/2018

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

Número del procedimiento: 2893/2016

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/03/2018

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

Procedencia: CONSEJO MINISTROS

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

Transcrito por: MSP

Nota:

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 2893/2016

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

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

## TRIBUNAL SUPREMO

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Quinta**

**Sentencia núm. 488/2018**

Excmos. Sres.

D. Jose Manuel Sieira Miguez, presidente

D. Rafael Fernandez Valverde

D. Octavio Juan Herrero Pina

D. Juan Carlos Trillo Alonso



D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Jose Juan Suay Rincon

D. César Tolosa Tribiño

En Madrid, a 21 de marzo de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo n.º 2893/2016 interpuesto por D.ª Salome , representada por el procurador D. Fernando Pérez Cruz y defendida por el letrado D. Francisco Javier Rey Muñoz, contra la desestimación presunta por el Consejo de Ministros de 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, formulada el 10 de marzo de 2015, después inadmitida por resolución expresa de 22 de abril de 2016. 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 Salome se interpone este recurso contencioso administrativo, contra la desestimación presunta por el Consejo de Ministros de 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, formulada el 10 de marzo de 2015, después inadmitida por resolución expresa de 22 de abril de 2016.

**SEGUNDO .-** Admitido a trámite el recurso contencioso-administrativo y reclamado el expediente administrativo, por escrito de 2 de noviembre de 2016 se procedió a formalizar la demanda, en la que se solicita la declaración de nulidad de la resolución impugnada y que se condene al Estado a indemnizar a la recurrente en la cantidad de 40.635,51 euros, con los correspondientes intereses.

**TERCERO .-** Dado traslado para contestación, el Abogado del Estado solicita que se inadmita o, en su defecto, se desestime el recurso, de acuerdo con las alegaciones de hecho y de derecho que entendió procedentes.

**CUARTO .-** Por providencia de 29 de marzo de 2017, no habiéndose solicitado la apertura de trámite de prueba, se acordó dar traslado a las partes para conclusiones por el término de diez días, y formalizados los escritos correspondientes, quedaron conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo la audiencia del día 20 de marzo de 2018, en cuyo acto tuvo lugar, habiéndose observado las formalidades legales referentes al procedimiento.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Con fecha 10 de marzo de 2015 la recurrente, de nacionalidad española y residencia en Costa Rica, formuló reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, alegando que al fallecimiento de su madre, con último domicilio en Córdoba, presentó el 1 de julio de 2010 la correspondiente declaración-liquidación del Impuesto de sucesiones, aplicando la reducción establecida en el Real Decreto Legislativo 1/2009 de la Junta de Andalucía, para casos de parientes directos y base imponible inferior a 175.000 €, con una cuota tributaria igual a cero, formulándose por la AEAT liquidación, entendiéndose que no es de aplicación la referida reducción autonómica, por su condición de residente fuera de España, liquidación sujeta a la norma estatal que ascendía a la cantidad de 19.454,99 €. Que otro tanto ocurrió con la declaración-liquidación presentada el 1 de julio de 2010 respecto de la sucesión de su padre, ascendiendo en este caso la liquidación de la AEAT a la cantidad de 21.180,52 €. Entiende que dicha actuación resulta contraria a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12 , que ha declarado la norma española contraria al art. 63 del TFUE , que consagra el principio de libre circulación de capitales, y mantiene la recurrente que dicha doctrina es aplicable a residentes en terceros países, por lo que solicita la cantidad total ingresada de 40.635,51 €, más intereses.

Tal reclamación fue objeto desestimación presunta y después inadmitida por resolución expresa del Consejo de Ministros de 22 de abril de 2016, en la que se razona la inadmisión, por extemporaneidad de la reclamación, siguiendo lo establecido en el informe de la Dirección General de Tributos, que los reclamantes son personas que no tienen su residencia fiscal en España, sino en distintos países que no son miembros de la UE y que tampoco forman parte del EEE, por lo que no les es de aplicación la sentencia del TJUE invocada, por lo



que no cabe entender que la puesta de manifiesto de tal efecto lesivo se hubiera demorado, en el presente caso, hasta la publicación de una sentencia que no afectaba a los interesados, pues, como se ha dicho, a los países miembros de la UE y/o del EEE, hay que ceñir, inexcusablemente, el alcance objetivo de dicho pronunciamiento del Tribunal europeo, de manera que la sentencia en cuestión carece de virtualidad alguna a los efectos del cómputo del plazo de prescripción, que habría transcurrido en exceso a contar desde la liquidación correspondiente.

No conforme con ello, la interesada interpone este recurso contencioso-administrativo, en cuya demanda solicita la declaración de nulidad de la resolución impugnada y que se condene al Estado a indemnizar a la recurrente en la cantidad de 40.635,51 euros, con los correspondientes intereses, por ser contraria a Derecho, alegando que la sentencia C- 127/12 del TJUE es plenamente aplicable al caso, que el art. 63 del TFUE se refiere a la prohibición de todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países, que así se establece en la sentencia Welte de 17 de octubre de 1913, asunto C-181/12 , en relación con la normativa de un Estado miembro (Alemania) y la aplicación a un ciudadano residente en un país que no pertenece a la UE ni al EEE, como es la Confederación Suiza; invoca también la sentencia de 19 de julio de 2012, asunto C-31/11 que se refiere a un supuesto que afecta a la libertad de establecimiento y que implícitamente admite la aplicación a terceros países si se hubiera considerado que la situación afectaba a la libre circulación de capitales; y, finalmente se refiere la sentencia de 6 de noviembre de 2013 , relativa a IRPF. Se refiere a la reforma de la normativa del Impuesto de Sucesiones introducida en la Disposición Final Tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre , entendiéndose que se ha quedado corta en cuanto no ampara los efectos de las sentencias del TJUE respecto de los residentes extracomunitarios. Termina razonando sobre la concurrencia de todos los requisitos necesarios para el reconocimiento de la responsabilidad patrimonial pretendida, norma jurídica vulnerada que confiere derechos a los particulares, vulneración suficientemente caracterizada y relación de causalidad. Finalmente, en otrosí, solicita el planteamiento de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, para que se pronuncie si la nueva redacción dada a la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones , por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, es contraria al Derecho de la Unión, art. 63 TFUE , que consagra el principio de libertad de circulación de capitales.

Frente a ello, la representación de la Administración comienza solicitando la inadmisión o, en su defecto la desestimación del recurso, porque ha prescrito la acción de responsabilidad patrimonial que se ejercita, alegando que el ámbito de aplicación de la sentencia invocada se ciñe a los movimientos de capitales por causa de donaciones y sucesiones entre residentes y no residentes pero respecto de Estados de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo, por lo que el título de ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial no puede ser la referida sentencia del TJUE y no puede computarse el plazo de prescripción desde su publicación. Añade que eso no deja inerte a la interesada, que podría haber utilizado los cauces pertinentes de rectificación de las autoliquidaciones (ex art. 221.4 y 120.3 LGT ) e ir, en su caso, a la vía jurisdiccional posterior, donde podría haber planteado la presunta contradicción del Derecho nacional y el Derecho de la UE. Alega, además, litisconsorcio pasivo de la Comunidad Autónoma de Andalucía; que la sentencia del TJUE no declara que la normativa española haya incumplido el Derecho comunitario; que la norma jurídica infringida no atribuye derechos a los particulares; que no existe violación suficientemente caracterizada; inexistencia de antijuridicidad por tratarse de una situación jurídica consolidada; inexistencia de nexo causal, pues la recurrente debería demostrar que caso de haber residido en España la situación hubiera podido ser diferente; falta de acreditación del daño o, al menos, del importe reclamado que no puede ascender a las cuotas ingresadas sino a la diferencia entre dichas cuotas y las que resultarían de haberse aplicado las reducciones autonómicas; y, subsidiariamente, concurrencia de culpas. Se opone al planteamiento de cuestión prejudicial solicitado por la actora.

**SEGUNDO.**- A la vista del planteamiento del recurso, la primera controversia, que resulta determinante para su resolución, es la aplicabilidad al caso de los efectos de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, pues mientras la Administración sostiene que no afecta a los residentes en países extracomunitarios, la recurrente entiende que puede formular la reclamación a su amparo.

Pues bien, la controversia, como ya hemos dicho en la sentencia recaída en el recurso 62/17 , 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.

A tal efecto se indica que artículo 56 CE , apartado 1, 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 XI 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.»

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.

Resulta significativo al respecto el pronunciamiento del Tribunal de Justicia en sentencia de 23 de febrero de 2006 , asunto C-513/03 , cuando señala que: «procede observar que el artículo 73 B, apartado 1, del Tratado instaura 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.»

Se encuentran referencias a estos aspectos en la sentencia de 3 de septiembre de 2014, asunto 127/12, cuando señala que: 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).

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).

Siendo esta la situación general, pueden plantearse circunstancias que justifiquen la existencia o mantenimiento de restricciones respecto de circulación de capitales, en particular respecto de terceros países, que también han sido examinadas por el Tribunal de Justicia, partiendo del criterio general que en cuanto excepciones al principio de libre circulación de capitales deben ser objeto de una interpretación estricta.

Así en la misma sentencia que estamos examinando, ante el planteamiento por los Gobiernos implicados y la Comisión de la posibilidad de que tal restricción, en la medida que afecta al movimiento de capitales con un tercer país, pueda admitirse con arreglo al art. 57.CE , apartado 1, que se refiere al mantenimiento de determinadas restricciones con terceros países, existentes al 31 de diciembre de 1993, el TJUE señala, que como excepción al principio de la libre circulación de capitales, tal disposición debe interpretarse en sentido estricto y, a tal efecto precisa, al igual que hace el Abogado General, que el art. 57 CE , apartado 1, cuando menciona la "inversiones directas, incluidas las inmobiliarias", se refiere solo a las inmobiliarias que constituyen inversiones directas comprendidas en la rúbrica I del anexo I de la Directiva 88/361, y, en cambio, las inversiones inmobiliarias de carácter patrimonial, como son las del caso, efectuadas con fines privativos sin relación con el ejercicio de una actividad económica, no están comprendidas en el ámbito de aplicación del referido art. 57, apartado 1, concluyendo que: «una restricción como la del litigio principal relativa a la libre circulación con un tercer país como la Confederación Suiza no puede eludir la aplicación del art. 56 CE , apartado 1, sobre la base del art. 57 CE , apartado 1».

Examina igualmente la posibilidad de justificación de la restricción a la libre circulación de capitales de acuerdo con el art. 58 CE , apartados 1 y 3, señalando que a tenor del artículo 58 CE , apartado 1, letra a), lo dispuesto en el artículo 56 CE se aplicará «sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a [...] aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital».

Esta disposición del artículo 58 CE debe interpretarse en sentido estricto, en la medida en que constituye una excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales. Por lo tanto, no puede interpretarse en el sentido de que toda normativa fiscal que distinga entre los contribuyentes en función del lugar en el que residen o del Estado miembro en el que invierten sus capitales es automáticamente compatible con el Tratado (véanse la sentencia de 17 de enero de 2008, Jäger, C-256/06 , Rec. p. I-123, apartado 40, y las sentencias Eckelkamp y otros, apartado 57; Arens-Sikken, apartado 51, y Mattner, apartado 32, antes citadas).

En efecto, la excepción establecida en el artículo 58 CE , apartado 1, letra a), está limitada a su vez por el apartado 3 del mismo artículo, el cual prescribe que las disposiciones nacionales a que se refiere dicho apartado 1 «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 56» (véanse las sentencias Jäger, apartado 41; Eckelkamp y otros, apartado 58; Arens-Sikken, apartado 52, y Mattner, apartado 33, antes citadas).

Por lo tanto, procede distinguir entre los diferentes tratos permitidos en virtud del artículo 58 CE , apartado 1, letra a), y las discriminaciones arbitrarias prohibidas en virtud del apartado 3 de este mismo artículo. Pues bien, de reiterada jurisprudencia se desprende que, para que pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales una normativa fiscal nacional como la controvertida en el litigio principal, que, a efectos de calcular el impuesto sobre sucesiones, hace una distinción por lo que respecta al importe de la reducción aplicable a la base imponible en el caso de un bien inmueble situado en el Estado miembro de que se trata en función de que el causante o el causahabiente residan en dicho Estado miembro o que residan ambos en otro Estado miembro, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general. Además, para estar justificada, la diferencia de trato no debe ir más allá de lo necesario para que se alcance el objetivo perseguido por la normativa controvertida (véanse la sentencia de 7 de septiembre de 2004,



Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 29; y las sentencias Eckelkamp y otros, apartados 58 y 59; Arens-Sikken, apartados 52 y 53, y Mattner, apartado 34, antes citadas).

A este concreto aspecto el TJUE, ya en relación con el actual art. 65 TFUE, da respuesta expresa para el caso de la norma española en la sentencia de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12, en sus fundamentos 70 a 79, que más adelante transcribimos, concluyendo que no está justificada la diferencia de trato establecida y que se incumplen las obligaciones que incumben en virtud del art. 63 del TFUE.

Se examina también la posibilidad de restricciones con fundamento en la eficacia y adecuado control del sistema fiscal, señalando que: «según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando la normativa de un Estado miembro hace que el disfrute de una ventaja fiscal dependa del cumplimiento de requisitos cuya observancia sólo puede comprobarse recabando información de las autoridades competentes de un tercer país, es, en principio, legítimo que dicho Estado miembro deniegue la concesión de tal ventaja si, especialmente debido a la inexistencia de una obligación convencional de ese tercer país de facilitar información, resulta imposible obtener de éste los datos pertinentes (véanse las sentencias A, antes citada, apartado 63; de 28 de octubre de 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Rec. p. I-10659, apartado 44, y de 19 de julio de 2012, A, C-48/11, apartado 36).»

Todo ello viene a desvirtuar el planteamiento de la Administración, sobre inadmisión por extemporaneidad de la reclamación por la sola circunstancia de que, siendo la recurrente residente en un país extracomunitario, no le era de aplicación la doctrina y declaración efectuada por la sentencia invocada, desprendiéndose lo contrario de la expresión del precepto comunitario (art. 56 CE, actual 63 TFUE) y la interpretación de su alcance efectuada por el TJUE, y sin que la Administración haya planteado la posibilidad de que la restricción a la libre circulación, que resulta de la normativa española, respecto de la recurrente, por su residencia en un tercer país, pueda resultar justificada por alguna excepción a ese principio general en los términos que señala el Tribunal de Justicia.

Cabe añadir que la propia representación de la Administración, en la contestación a la demanda, reconoce que la interesada podría haber planteado la presunta contradicción del Derecho nacional y el Derecho de la UE en la impugnación de las correspondientes liquidaciones, lo que implica que podía llegar a obtener un pronunciamiento en tal sentido del TJUE, siguiendo los procedimientos correspondientes, por lo que no se justifica que ahora se la pretenda excluir de tales efectos por la sola circunstancia de que tal pronunciamiento se haya producido por otras impugnaciones, pero para el mismo ámbito de aplicación del derecho nacional y que resulta contrario al Derecho comunitario.

**TERCERO.-** Descartada la razón invocada por la Administración, residencia en país extracomunitario, para rechazar la efectividad de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 como título de imputación de la responsabilidad patrimonial pretendida por la recurrente y declarada la improcedencia de la inadmisión pretendida, procede determinar si concurren los requisitos exigidos para dar lugar a tal responsabilidad patrimonial del Estado por incumplimiento del Derecho comunitario, controversia que ya ha sido resuelta por este Tribunal con ocasión de otros recursos con semejante contenido (Ss. 17-10-17, rec. 6/2017; 23-10-17 rec. 4889/2016; 34-10-2017, rec. 5062/2016 y 14-12-17, rec. 4822/2016) cuyos argumentos hemos de reiterar aquí.

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

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

«52

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



1 referido (véase, en este sentido, la sentencia *Mattner*, EU:C:2010:216 , apartados 19 y 20 y jurisprudencia citada).

53

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

54

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

55

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

56

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

Sobre la existencia de una restricción de los movimientos de capitales

57

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

58

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

59

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

60

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

61

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



62

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

63

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

64

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

65

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

66

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

67

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

68

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

69

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

Sobre la justificación de una restricción de los movimientos de capitales.

70

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

71

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

72





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

73

Por consiguiente, se debe distinguir entre el trato desigual que permite el artículo 65 *TFUE* y las discriminaciones arbitrarias prohibidas en virtud del apartado 3 de ese mismo artículo. Pues bien, de la jurisprudencia resulta que para que una normativa fiscal nacional que, a efectos de la liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, distingue entre los residentes y los no residentes o entre los bienes situados en el territorio nacional y los situados fuera de él pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o esté justificada por razones imperiosas de interés general (véase la *sentencia Arens-Sikken* , EU:C:2008:490 , apartado 53).

74

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

75

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

76

Debe desestimarse esa argumentación.

77

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

78

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

79

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

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

80

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



81

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

82

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

83

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

84

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

**CUARTO.-** Procede examinar en primer lugar la cuestión invocada por la Abogacía Estado en su escrito de contestación a la demanda y relativa al litisconsorcio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

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

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

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

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

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

**QUINTO.-** Superado por lo expuesto el obstáculo procesal esgrimido por la Abogacía del Estado, vamos a proceder seguidamente al examen, a la luz de los escritos de demanda y contestación, de las cuestiones



controvertidas, comenzando por la consideración de la infracción apreciada por el TJUE en atención al alcance de la norma y sus efectos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Con igual finalidad a la ya expuesta, esto es, observar si la vulneración de la normativa está suficientemente caracterizada, y muy especialmente para decidir si la falta de caracterización que se invoca puede sostenerse



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

«39

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

40

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

41

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

42

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

Y sobre el margen de interpretación máximo, la cita de la sentencia de 27 de febrero de 2014 (asunto 82/2012), en la que se recuerda que «[...] según Jurisprudencia reiterada del tribunal de Justicia, la interpretación que éste, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 267 TFUE, hace de una norma de Derecho de la Unión, aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia



que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma (véanse, en especial, las sentencias de 17 de febrero de 2005, Linneweber y Akritidis, C-453/02 y C/462/02, Rec. P. I-1131, apartado 41; de 6 de marzo de 2007, Meilicke y otros, C-292/04, Rec. p. I-1835, apartado 34, y de 10 de mayo de 2012, Santander Asset Management SGIC y otros, C-338/11 a C-347/11, apartado 58)».

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

**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».

**OCTAVO.-** Por lo que se refiere a la alegación del Abogado del Estado sobre la determinación del daño, en el sentido de que el importe reclamado no puede ascender a las cuotas ingresadas sino a la diferencia entre dichas cuotas y las que resultarían de haberse aplicado las reducciones autonómicas, es lo cierto que ese es precisamente el planteamiento de la recurrente en este caso, en cuanto señala que de haber aplicado las reducciones autonómicas la cuota a pagar era cero, según la autoliquidación presentada, que la AEAT no cuestiona por incorrecta sino por no ser aplicable dicha normativa autonómica, de manera que la diferencia con la liquidación que se gira con arreglo a la norma estatal es la cantidad íntegra de la cuota reclamada e ingresada por la recurrente, que constituye el importe de la indemnización procedente.

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

**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, procede la estimación del recurso contencioso administrativo y, con revocación de la resolución impugnada, por contraria a derecho, condenamos a la Administración demandada a que abone al actor la cantidad de 40.635,51 €, diferencia entre la cuota autoliquidada por el impuesto de sucesiones y la que resultaría por aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma de Andalucía, con los intereses legales desde la reclamación administrativa.

Ello supone rechazar el planteamiento de cuestión prejudicial al TJUE, no solo porque la sentencia se funda en la interpretación que dicho Tribunal ha efectuado del art. 63 del TFUE sino porque, además, la parte refiere la cuestión a la nueva redacción dada a la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que no es objeto de aplicación al caso.

**UNDÉCIMO.-** La estimación del recurso conlleva la imposición de las costas a la parte demandada ( artículo 139.1 LRJCA ), si bien, en atención a la complejidad del tema de debate, y haciendo uso de la facultad que al Tribunal confiere el apartado 4 del indicado artículo, se fija como cuantía máxima a reclamar por la parte recurrente, por todos los conceptos, la cantidad de 4.000 euros más IVA.

## FALLO

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

**PRIMERO.-** Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de D.<sup>a</sup> Salome contra la desestimación presunta por el Consejo de Ministros de la reclamación de responsabilidad patrimonial derivada de la aplicación de la normativa estatal del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, formulada el 10 de marzo de 2015, después inadmitida por resolución expresa de 22 de abril de 2016.

**SEGUNDO.-** Revocar y dejar sin efecto dicha denegación por disconforme a derecho.

**TERCERO.-** Condenar a la Administración demandada al pago de la cantidad de 40.635,51 €, diferencia entre la cuota autoliquidada por el impuesto de sucesiones y la que resultaría por aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma de Andalucía, con los intereses legales desde la reclamación administrativa.

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

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

Así se acuerda y firma.

Jose Manuel Sieira Míguez Rafael Fernandez Valverde Octavio Juan Herrero Pina

Juan Carlos Trillo Alonso Wenceslao Francisco Olea Godoy Jose Juan Suay Rincon

César Tolosa Tribiño





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

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ