

TRIBUNAL SUPREMO**Auto de 29 de octubre de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 6742/2024****SUMARIO:**

ISD. Sujeto pasivo. No residente. *Aplicación de la normativa autonómica a los sujetos pasivos no residentes en idéntica situación. ¿Opción o derecho autónomo?* La cuestión con interés casacional que plantea el presente recurso se circunscribe a determinar si la disp. adic segunda de la Ley ISD reconoce una opción entre dos regímenes tributarios de posible aplicación o bien un derecho autónomo, ejercitable mediante la solicitud de rectificación de la autoliquidación. La sentencia recurrida por el Abogado del Estado fundó su fallo en la STS de 30 de noviembre de 2021, recurso n.º 4464/2020, en la que se afirmaba que «dos son los elementos fundamentales que permiten delimitar las opciones tributarias del art.119.3 LGT, frente a otros supuestos, ajenos al precepto: (i) uno, de carácter objetivo, consistente en la conformación por la norma tributaria de una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes; (ii) otro, de carácter volitivo, consistente en el acto libre, de voluntad del contribuyente, reflejado en su declaración o autoliquidación. Así, de entrada, no estaremos en presencia de una opción tributaria, cuando el contribuyente ejerza un derecho autónomo, contemplado en la norma jurídica tributaria sin alternativas regulatorias diferentes y excluyentes.». Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en determinar si la disp. adic segunda de la Ley ISD reconoce, a los obligados tributarios no residentes, una opción entre dos regímenes tributarios de posible aplicación (el estatal y el autonómico) y si, cuando el obligado opta por uno de ellos, no es posible cambiar la opción ejercida una vez transcurrido el plazo reglamentario de declaración, por la limitación establecida en el art.119.3 LGT. O bien, si dicha disposición no regula una opción, sino un verdadero derecho autónomo, que no está contemplado en el ordenamiento tributario dentro de una alternativa entre dos regulaciones diferentes y excluyentes; derecho que es ejercitable mediante la solicitud de rectificación de la autoliquidación, mientras no prescriba la obligación tributaria o no haya una liquidación administrativa firme.

TRIBUNAL SUPREMO**AUTO****Magistrados/as****PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA****DIEGO CORDOBA CASTROVERDE****JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ****RAFAEL TOLEDANO CANTERO****ANGELES HUET DE SANDE****TRIBUNAL SUPREMO****SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN: PRIMERA****A U T O**

Fecha del auto: 29/10/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6742/2024

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6742/2024

Síguenos en...

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero
Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: PRIMERA
AUTO

Excmos. Sres. y Excma. Sra.
D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente
D. Diego Córdoba Castroverde
D. José Luis Requero Ibáñez
D. Rafael Toledano Cantero
D.ª Ángeles Huet De Sande
En Madrid, a 29 de octubre de 2025.

HECHOS

PRIMERO.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

La representación procesal de D.ª Juana interpuso recurso contencioso-administrativo frente a resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de 28 de febrero de 2023, por la que se desestimó la reclamación económico administrativa formulada por la recurrente contra la resolución de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, de 28 de agosto de 2020, y la posterior de 14 de octubre de 2020, que desestimó el recurso de reposición, que confirmaron el acuerdo de liquidación de 28 de agosto de 2020, referida al Impuesto sobre Sucesiones, devengado por el fallecimiento de la madre de la recurrente.

La sentencia n.º 3299/2024, de 21 de junio, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, estimó parcialmente el recurso n.º 796/2023. En lo que aquí interesa, consideró que «la disposición adicional segunda de la Ley del impuesto de sucesiones no regula una opción, sino un verdadero derecho ejercitable sin las limitaciones establecidas en el artículo 119.3 LGT».

Frente a esta sentencia el abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, prepara recurso de casación.

SEGUNDO.- *Preparación del recurso de casación.*

1. La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringida la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [«LISD»], en relación con el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»].

2. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que la sentencia afirma que los contribuyentes siempre aplicarían la normativa autonómica en la liquidación del tributo, lo cual «no es así y siempre habrá de tenerse en cuenta, en todo caso, la normativa y circunstancias propias de cada tributo.».

3. Subraya que la normativa que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

4. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a) LJCA, pues «[s]i bien, sobre las opciones tributarias en el Impuesto sobre Sociedades existe doctrina de esa Sala, no la hay en concreto sobre si la previsión contenida en la Disposición Adicional Segunda. Uno. 1.a) de la LISD/1987, en la redacción dada al mismo por la DF 3 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, para adecuar la normativa del impuesto a lo dispuesto en la STJUE de 3 de septiembre de 2014, contiene una opción a ejercitar durante el plazo de presentación de la autoliquidación oportuna y no un derecho invocable dentro del plazo de prescripción, aunque sea vía rectificación de la autoliquidación inicial.».

TERCERO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 11 de septiembre de 2024, habiendo comparecido el abogado

del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado -como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida D.^a Juana, representada por el procurador D.^a Ramón Feixó Fernández Vega, quien se ha opuesto a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- *Requisitos formales del escrito de preparación.*

En primer lugar, desde un punto de vista formal, debe señalarse que el escrito de preparación ha sido presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), contra auto susceptible de casación (artículo 87 LJCA, apartados 1 y 2) y por quien está legitimado, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA), habiéndose justificado tales extremos y los demás requisitos exigidos en el artículo 89.2 LJCA.

De otro lado, se han identificado debidamente las normas cuya infracción se imputa a la resolución de instancia, cumpliéndose con la carga procesal de justificar la necesidad de su debida observancia en el proceso de instancia, así como su relevancia en el sentido del fallo.

SEGUNDO.- *Cuestión litigiosa.*

La cuestión con interés casacional que plantea el presente recurso se circunscribe a determinar si la Disposición Adicional Segunda de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones reconoce una opción entre dos regímenes tributarios de posible aplicación o bien un derecho autónomo, ejercitable mediante la solicitud de rectificación de la autoliquidación.

A fin de delimitar más estrechamente la cuestión que posee un verdadero interés casacional es preciso resumir los hechos sobre los que no hay controversia y que se deducen de las actuaciones y del expediente administrativo.

La recurrente en la instancia aceptó la herencia de su madre, fallecida el 1 de julio de 2019. Ambas eran residentes en Francia. El 3 de diciembre de 2019 la contribuyente presentó autoliquidación ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria [«AEAT»], tributando por los bienes situados en España.

El 28 de agosto de 2020, tras un procedimiento de verificación de los datos contenidos en la citada autoliquidación, la AEAT notificó a la contribuyente una liquidación, con cuota a ingresar de 10.979,38 euros.

El 2 de octubre de 2020, la contribuyente solicitó la rectificación de la autoliquidación presentada, instando -con base en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [«TJUE»], de 3 de septiembre de 2014- la aplicación de la normativa autonómica de Cataluña, que le era más favorable.

Reclamada ante el Tribunal Económico administrativo Central [«TEAC»] la desestimación de la AEAT por silencio administrativo, este desestimó la reclamación, con la afirmación de que, estando en presencia de una opción tributaria, no le era dado a la recurrente ejercerla fuera del plazo de presentación de la autoliquidación, por aplicación del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria.

Interpuesto recurso contencioso frente a la anterior resolución, la Audiencia Nacional estimó parcialmente el recurso de la contribuyente, mediante la sentencia n.º 3299, de 21 de junio, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo. En lo que aquí interesa, fundó su fallo en la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2021 (RCA/4464/2020), en la que se afirmaba que «dos son los elementos fundamentales que permiten delimitar las opciones tributarias del artículo 119.3 LGT, frente a otros supuestos, ajenos al precepto: (i) uno, de carácter objetivo, consistente en la conformación por la norma tributaria de una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes; (ii) otro, de carácter volitivo, consistente en el acto libre, de voluntad del contribuyente, reflejado en su declaración o autoliquidación. Así, de entrada, no estaremos en presencia de una opción tributaria, cuando el contribuyente ejerza un derecho autónomo, contemplado en la norma jurídica tributaria sin alternativas regulatorias diferentes y excluyentes.».

La *ratio decidende* de la sentencia es la siguiente: «la disposición adicional segunda de la Ley del impuesto de sucesiones no regula una opción, sino un verdadero derecho ejercitable sin las limitaciones establecidas en el artículo 119.3 LGT.».

La citada sentencia es el objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.- Verificación de la concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso.

1.La cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, pues en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA], porque el Tribunal Supremo ya se ha pronunciado sobre la aplicación del artículo 119 LGT, sobre opciones tributarias, en otros impuestos distintos, pero no respecto del ISD.

2.Coadyuva a sostener que la cuestión tiene un verdadero interés casacional el hecho de que se trata, además, de un asunto que puede presentarse en múltiples ocasiones, porque es susceptible de reproducirse en prácticamente todas las liquidaciones de sucesiones, y no solo cuando impliquen a no residentes; por lo que es posible advertir también la circunstancia del artículo 88.2.c) LJCA.

3.Por las razones expuestas, se hace conveniente que el Tribunal Supremo esclarezca la cuestión suscitada, pues un pronunciamiento de este Tribunal podrá completar su jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA] [vid.auto de 16 de mayo de 2017 (RCA 685/2017; ES:TS:2017:4230A)].

CUARTO.- Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.

1.Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de Admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de las siguientes cuestiones:

- *Si la Disposición Adicional Segunda de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones reconoce, a los obligados tributarios no residentes, una opción entre dos regímenes tributarios de posible aplicación (el estatal y el autonómico) y si, cuando el obligado opta por uno de ellos, no es posible cambiar la opción ejercida una vez transcurrido el plazo reglamentario de declaración, por la limitación establecida en el artículo 119.3 LGT .*

- *O bien, si dicha disposición no regula una opción, sino un verdadero derecho autónomo, que no está contemplado en el ordenamiento tributario dentro de una alternativa entre dos regulaciones diferentes y excluyentes; derecho que es ejercitable mediante la solicitud de rectificación de la autoliquidación, mientras no prescriba la obligación tributaria o no haya una liquidación administrativa firme.*

2.Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son:

a)La Disposición Adicional Segunda de LISD, que establece:

«Uno. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014.

1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:

a) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido no residente en España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.

b) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma.

c) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "inter vivos" los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.

d) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados fuera de España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "inter vivos", los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan.

e) En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "inter vivos", los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

2. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.

3. Cuando en un solo documento se donen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de las reglas expuestas en el apartado 1 anterior resulte aplicable la normativa de distintas Comunidades Autónomas, la cuota tributaria a ingresar se determinará del siguiente modo:

1.º Se calculará el tipo medio resultante de aplicar al valor del conjunto de los bienes y derechos donados la normativa del Estado y la de cada una de las Comunidades Autónomas en las que radiquen o estén situados parte de tales bienes y derechos.

2.º Se aplicará al valor de los bienes y derechos que radiquen o estén situados en cada Comunidad Autónoma el tipo medio obtenido por la aplicación de su normativa propia, de lo cual se obtendrá una cuota tributaria a ingresar, correspondiente a dichos bienes y derechos.

Dos. Regulación de la declaración-liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.

Los contribuyentes, que deban cumplimentar sus obligaciones por este impuesto a la Administración Tributaria del Estado, vendrán obligados a presentar una autoliquidación, practicando las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible. Al tiempo de presentar su autoliquidación, deberán ingresar la deuda tributaria resultante en el lugar, forma y plazos determinados reglamentariamente por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.».

b)El artículo 119.3 LGT que señala:

«Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.».

c)El artículo 120.3 LGT que indica:

«Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. No obstante, cuando lo establezca la normativa propia del tributo, la rectificación deberá ser realizada por el obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.».

Sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

QUINTO.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SEXTO.- Comunicación y remisión.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

1.º)Admitir el recurso de casación n.º 6742/2024, preparado por el abogado del Estado contra la sentencia n.º 3299/2024, de 21 de junio, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, estimó parcialmente el recurso n.º 796/2023.

2.º)Declarar que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en determinar:

- Si la Disposición Adicional Segunda de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones reconoce, a los obligados tributarios no residentes, una opción entre dos regímenes tributarios de posible aplicación (el estatal y el autonómico) y si, cuando el obligado opta por uno de ellos, no es posible cambiar la opción ejercida una vez transcurrido el plazo reglamentario de declaración, por la limitación establecida en el artículo 119.3 LGT .

- O bien, si dicha disposición no regula una opción, sino un verdadero derecho autónomo, que no está contemplado en el ordenamiento tributario dentro de una alternativa entre dos regulaciones diferentes y excluyentes; derecho que es ejercitable mediante la solicitud de rectificación de la autoliquidación, mientras no prescriba la obligación tributaria o no haya una liquidación administrativa firme.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y los artículos 119.3 y 120.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

4.º) Ordenar la publicación de este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5.º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6.º) Remitir las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).