

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072190

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 5 de diciembre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4456/2018

SUMARIO:

ISD. Sujeto pasivo. Aplicación de los beneficios fiscales establecidos para los residentes a los sujetos pasivos no residentes en idéntica situación. Aplicabilidad de los efectos de la STJUE, de 3 de septiembre de 2014, asunto n.º C-127/12 (NFJ054901) a los residentes en países extracomunitarios. **Libre circulación de capitales.** Entre Estados miembros y terceros países. La cuestión principal que plantea este recurso de casación, que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, consiste en dilucidar si la doctrina del TJUE, contenida en la sentencia de 3 de septiembre de 2014 se aplica a ciudadanos de Estados que no sean residentes en la Unión Europea ni en el EEE, como es el caso de Suiza, por cuanto que el art. 63 del TFUE prohíbe las diferencias de trato fiscal en las sucesiones -particularmente respecto de bienes inmuebles ubicados en España- en función de la residencia de los causantes o causahabientes. El interés casacional objetivo que pesa sobre esta cuestión se ve acrecentado toda vez que la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987 (Ley ISD), actualmente vigente y aprobada para adaptar la normativa a la sentencia de 3 de septiembre de 2014, elimina las discriminaciones, con base a la libre circulación de capitales de la UE, únicamente para los residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, pero no para los residentes en países terceros. [Vid., SAN, de 12 de marzo de 2018, recurso n.º 335/2016 (NFJ072191) que se recurre en este auto].

PRECEPTOS:

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 21 y 63.

Acuerdo de 2 de mayo de 1992 (Espacio Económico Europeo), art. 40.

Ley 21/2001 (Medidas Fiscales y Administrativas del nuevo sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía), arts. 24 y 40.

Ley 22/2009 (Sistema de financiación de las CC.AA.), arts. 32 y 48.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 16.

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 6, 20, 21, 22 y 31 y disp. adic. segunda.

PONENTE:*Don José Antonio Montero Fernández.*

Magistrados:

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE

Don MARIA DEL PILAR TESO GAMELLA

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JOSE MARIA DEL RIEGO VALLEDOR

Don INES MARIA HUERTA GARICANO

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 05/12/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4456/2018

Materia: SUCESIONES. DONACIONES. PATRIMONIO

Submateria: Impuesto sobre Sucesiones

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M^a Angeles Moreno Ballesteros

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: MRG

Nota:

R. CASACION núm.: 4456/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M^a Angeles Moreno Ballesteros

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente

D. Rafael Fernandez Valverde

D^a. Maria del Pilar Teso Gamella

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jose Maria del Riego Valledor

D^a. Ines Huerta Garicano

En Madrid, a 5 de diciembre de 2018.

HECHOS

Primero.

1. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito preparando recurso de casación contra la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 12 de marzo de 2018 (recurso 335/2016), desestimatoria del recurso interpuesto contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"], relativa a la reclamación interpuesta contra el acuerdo de liquidación dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ["ISD"], No Residentes, devengado con ocasión del fallecimiento, el 14 de enero de 2007, de don Anselmo, de nacionalidad alemana y residente en Gstaad (Suiza).

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia impugnada, le achaca las siguientes infracciones, todas ellas alegadas en el proceso de instancia:

Primer bloque de infracciones:

(i) El artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOUE, serie número 326, de 26 de octubre de 2012) ["TFUE"] que dispone lo siguiente.

"1. 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.

2. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países".

(ii) El artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (DOUE serie L, número 1 de 3 de enero de 1994) ["EEE"] en el que se establece que "En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas entre las Partes Contratantes las restricciones de los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de las CE o en los Estados de la AELC, así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales. En el Anexo XII figuran las disposiciones necesarias para la aplicación del presente artículo".

(iii) La jurisprudencia del TJUE, en particular, la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, -127/12, EU:2014:2130).

Segundo bloque de infracciones:

(iv) Los artículos 24 y 40 de la derogada Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas ["CC.AA."] de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía ["Ley 21/2001"] (BOE de 31 de diciembre) que han tenido continuidad en los artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre ["Ley 22/2009"] (BOE de 19 de diciembre).

3. Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes del fallo adoptado en la resolución recurrida. En relación con el primer bloque, porque el Tribunal de instancia considera de aplicación la STJUE de 3 de septiembre de 2014 al supuesto en el que causante y causahabiente residan en el momento de fallecimiento del primero en un tercer país, distinto de los países de la UE y del EEE, como lo es Suiza.

En relación con el segundo bloque de infracciones, el recurrente considera que la sala considera aplicable la citada STJUE incluso aun cuando no se produzca una discriminación real, tal y como sucede en la cuestión litigiosa. La sala no ha tenido en cuenta que nos encontramos con un causante no residente en España (residente en Suiza) del que es única heredera su esposa, en particular de un bien inmueble en el término municipal de Benahavís (Málaga), por tanto, sin punto de conexión con alguna Comunidad Autónoma, lo que determina que, ex artículo 24.2.a) de la Ley 21/2001 [artículo 32.2.a) de la Ley 22/2009], deba aplicarse la legislación estatal y, por tanto, no existe discriminación.

4. Manifiesta que las normas supuestamente infringidas forman parte del Derecho estatal.

5. El recurrente entiende que en su recurso de casación concurre la presunción de interés casacional de la letra a) del artículo 88.3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"] así como las circunstancias previstas en las letras b), c) y f) del artículo 88.2 LJCA; lo que justificaría la conveniencia de un pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo.

5.1. No consta que, sobre la cuestión principal de este recurso, la relativa a la aplicación de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 a ciudadanos de terceros países distintos de los ciudadanos que forman parte de los Estados de la UE o del EEE - en el caso litigioso Suiza -, se haya pronunciado la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA]. Sí lo ha hecho la Sección Quinta, con motivo de un recurso de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, entre otras, en su Sentencia de 19 de febrero de 2018 (recurso 62/2017, ES:TS:2018:550) y de 21 de marzo de 2018 (recurso 2893/2016, ES:TS:2018:1099), en sentido favorable a los obligados tributarios, por lo que se trataría de conseguir una sentencia de esa Sección Segunda, la competente en materia tributaria. Tampoco hay constancia de pronunciamiento alguno del Tribunal Supremo sobre la interpretación de los artículos 24 y 40 de la Ley 21/2001, hoy artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009 en relación con la doctrina sentada por el TJUE en la citada sentencia y, en particular, si esa doctrina no resulta aplicable en aquellos casos en los que no exista punto de conexión al no ser el causante residente en España o, en aquellos, en los que siéndolo, el causahabiente es un no residente pero tributaría en España igual que un residente de acuerdo con la normativa autonómica aplicable a la sucesión.

5.2. Entiende, asimismo, que la generalización de la interpretación sentada en la sentencia, tanto en lo relativo a la extensión del fallo del TJUE de 3 de septiembre de 2014 sobre el ISD español a ciudadanos de países terceros, como la aplicación de la doctrina sentada en la misma a los casos en los que no exista discriminación alguna entre causantes o causahabientes residentes y no residentes consagraría una doctrina sobre las normas infringidas y una interpretación de la doctrina del TJUE gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) LJCA] que afectaría a la tributación de un gran número de causantes o causahabientes no residentes, obligados tributarios en el ISD español [artículo 88.2.c) LJCA].

5.3. Concurre el supuesto del apartado f) del artículo 88.2 LJCA porque la sentencia recurrida interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción con la jurisprudencia del TJUE, en especial la citada sentencia de 3 de octubre de 2014 así como las Sentencias de 17 de octubre de 2013 181/12, EU:2013:662) y 26 de mayo de 2016 244/15, EU:2016:359), en supuestos, además, en los que puede ser exigible la intervención de dicho Tribunal a título prejudicial.

Segundo.

- La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 19 de junio de 2018, habiendo comparecido ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, tanto la Administración General del Estado como la representación procesal de doña Celsa, quien se ha opuesto a la admisión del recurso alegando, en síntesis, lo siguiente:

1º. Inexistencia de infracción alguna de normas y jurisprudencia del TJUE. En particular, señala que tanto la normativa comunitaria como la jurisprudencia del TJUE establecen, con absoluta claridad, que el principio de libre circulación de capitales es aplicable, no solo a los países miembros de la Unión o del Acuerdo sobre EEE, sino también a terceros países. Afirma, con rotundidad, que no es en absoluto cierto que la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 se refiera, exclusivamente, a los países miembros de la Unión Europea o suscriptores del Acuerdo EEE.

2º. No concurre el supuesto de interés casacional del apartado f) del artículo 88.2 LJCA. Tampoco concurre el supuesto del apartado a) del artículo 88.3 LJCA ya que no puede sostenerse que no exista jurisprudencia y, al mismo tiempo, entender que la Sentencia es contraria a la misma; ni el del artículo 88.2.b) LJCA dado que el escrito de preparación no justifica los supuestos daños a los intereses generales. Finalmente, no se acredita, en absoluto, la concurrencia del supuesto del apartado c) del artículo 88.2 LJCA sin que basten meras referencias genéricas y abstractas.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89, apartado 1, LJCA), la sentencia contra la que se dirige el presente recurso es susceptible de casación (artículo 86, apartados 1 y 2, LJCA) y la Administración General del Estado se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89, apartado 1, LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal y de la Unión Europea que se reputan infringidas, las cuales fueron oportunamente alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia, y se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. En el repetido escrito se justifica, con especial referencia al caso, que concurre interés casacional objetivo porque no existe jurisprudencia sobre la aplicación de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 a ciudadanos de terceros países distintos de los ciudadanos que forman parte de los Estados de la UE o del EEE [artículo 88.3.a) LJCA]. El escrito justifica, así, la necesidad de un pronunciamiento de la Sala Tercera del Tribunal Supremo [artículo 89.2.f) LJCA]. Entiende, asimismo, que la doctrina del tribunal puede resultar gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) LJCA]; que afecta a la tributación de un gran número de causantes o causahabientes no residentes que tributan en el ISD español [artículo 88.2.c) LJCA]; y que la sentencia recurrida interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción con la jurisprudencia del TJUE en supuestos, además, en los puede ser exigible la intervención de dicho Tribunal a título prejudicial [artículo 88.2.f) LJCA].

Segundo.

1. El ISD es un impuesto que grava las adquisiciones de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, así como por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, "intervivos". Igualmente grava la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo algunos supuestos, expresamente regulados en el artículo 16.2, a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Interesa destacar cómo el ISD se exige tanto a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España como a los que no la tengan. A los primeros, por obligación personal - y con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado- (artículo 6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, BOE del 19 de diciembre ["LISD"]); y a los segundos por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella (artículo 7 LISD).

2. La diferenciación entre la tributación de los contribuyentes por obligación personal y los contribuyentes por obligación real se reproduce a lo largo del articulado de la LISD, en particular en la regulación de la base imponible y de la cuota tributaria.

2.1. Así, establece el artículo 20.1 LISD que, en las adquisiciones gravadas por este impuesto, la base imponible puede ser minorada en el importe de las reducciones que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001 (actual Ley 22/2009), hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma. Estas reducciones se practicarán por el siguiente orden: en primer lugar, las del Estado y, a continuación, las de las CC.AA. En cualquier caso, dispone el apartado 5 de este artículo 20 LISD, que "en el caso de obligación real de contribuir, las reducciones aplicables serán las establecidas en el apartado 2. Las mismas reducciones serán aplicables en el caso de obligación personal de contribuir cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español".

2.2. El artículo 21 LISD regula la cuota tributaria con el siguiente tenor literal:

1. La cuota íntegra del impuesto se obtendrá aplicando a la base liquidable, calculada según lo dispuesto en el artículo anterior, la escala que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma.

2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la escala a que se refiere el apartado anterior o si aquella no hubiese asumido competencias normativas en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, la base liquidable será gravada a los tipos que se indican en la siguiente escala:

(...)

3. En el caso de obligación real de contribuir, la tarifa aplicable será la establecida en el apartado anterior. La misma tarifa será aplicable, en el supuesto de obligación personal de contribuir, en los casos de donación de bienes inmuebles situados en el extranjero o cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español".

2.3. Por último, en el artículo 22 LISD se establece que:

"1. La cuota tributaria por este impuesto se obtendrá aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma y del grupo, según el grado de parentesco, señalado en el artículo 20.

2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el coeficiente o la cuantía de los tramos a que se refiere el apartado anterior, o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicará el que corresponda de los que se indican a continuación, establecidos en función del patrimonio preexistente del contribuyente y del grupo, según el grado de parentesco, señalado en el artículo 20:

(...)

4. En el caso de obligación real de contribuir, el coeficiente multiplicador será el establecido en el apartado 2 anterior. El mismo coeficiente multiplicador será aplicable en el supuesto de obligación personal de contribuir, en los casos de donación de bienes inmuebles situados en el extranjero o cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español"

3. Al tratarse de un impuesto cedido, el artículo 31.2 LISD establece que los sujetos pasivos deberán aplicar el régimen de autoliquidación por los hechos imposables en los que el rendimiento del impuesto se considere producido en el territorio de la Comunidad Autónoma, en virtud de los puntos de conexión regulados en el artículo 24.2.a) de la derogada Ley 21/2001, precepto que ha sido sustituido por el artículo 32 de la Ley 22/2009 en el que se dispone que:

"1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio.

2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:

a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones ``mortis causa?? y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

b) En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma.

(...)

c) En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

(...)

5. En los supuestos previstos en las letras a) y c) del apartado 2 anterior, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual conforme a lo previsto en el artículo 28.1.1º.b) de esta Ley.

Asimismo, el artículo 48 de la Ley 22/2009 regula el alcance de las competencias normativas en el ISD.

"1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

a) Reducciones de la base imponible: Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones ``inter vivos'', como para las mortis causa, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.

Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

b) Tarifa del impuesto.

c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.

d) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

2. Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto".

4. A la vista de la regulación precedente, el 11 de julio de 2007 la Comisión envió un escrito de requerimiento al Reino de España, en el que advertía de la posible incompatibilidad de algunos aspectos de la legislación estatal del impuesto, en especial los artículos 24 y 40 de la Ley 21/2001 (actualmente artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009), con los artículos 21 TFUE y 63 TFUE, así como con los artículos 28 y 40 del Acuerdo EEE. Insatisfecha por las respuestas del Reino de España, la Comisión interpuso un recurso por incumplimiento ante el TJUE manteniendo que la Ley estatal permitía a las CC.AA. establecer diversas reducciones fiscales que, sin embargo, eran aplicadas únicamente en caso de conexión exclusiva con su territorio. De ello resultaba que la sucesión o la donación en la que intervenía un causahabiente o un donatario o un causante no residente en el territorio español, o también una donación o una sucesión de un bien inmueble situado fuera del territorio español, no podía beneficiarse de esas reducciones fiscales autonómicas - al ser aplicable la normativa estatal, en defecto de normativa autonómica aplicable-, por lo que el valor de esa sucesión o esa donación se reducía, constatándose así una diferencia de trato contraria a los artículos 63 TFUE y 40 AEE. El TJUE, en la repetida sentencia de septiembre de 2014, condenó al Reino de España al permitir tales diferencias de trato por constituir una restricción de la libre circulación de capitales, prohibida por los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo EEE.

5. El pronunciamiento del TJUE fue incorporado a nuestro ordenamiento jurídico interno a través del apartado Uno de la Disposición adicional segunda de la LISD (sin modificación de los puntos de conexión establecidos en la Ley 22/2009), referida, exclusivamente a residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del EEE. De este modo, se establece que la liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo se debe ajustar 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 residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de 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, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, 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 "intervivos", los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, 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 en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos", 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 "intervivos", los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, 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".

Tercero.

1. La Sala de instancia (FD 2º), en relación con la infracción del artículo 63 TFUE, advierte que el Tribunal Supremo ya ha tenido ocasión de analizar, en diferentes casos, la incidencia de la sentencia del TJUE en la aplicación de la LISD a los nacionales europeos no residentes en España. En particular, se refiere a las sentencias, de la Sección Quinta, de 14 de diciembre de 2017 (recurso 4822/2016, ES:TS:2017:4538), que sigue la doctrina plasmada en otras anteriores, de 24 de octubre de 2017 (recurso 5062/2016, ES:TS:2017:3785) y de 23 de octubre de 2017 (recurso 4889/2016, ES:TS:2017:3786) relativas a la solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial por aplicación de normativa estatal reguladora del ISD declarada contraria al Derecho de la Unión Europea por la reiterada Sentencia del TJUE de 2014.

A la vista de las sentencias citadas afirma la sala de instancia que la negativa a aplicar las deducciones y bonificaciones previstas en las legislaciones autonómicas a los no residentes (por aplicación de los puntos de conexión), es lo que constituye el incumplimiento del Derecho europeo. Además, apunta que, si bien la sentencia del TJUE de 2014 se refiere al supuesto de un causante residente en territorio de un país miembro o del EEE, sin embargo, también ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el supuesto de una sucesión cuando el causante y el causahabiente residían, en el momento del fallecimiento, en un tercer país como Suiza. En su sentencia de 17 de octubre de 2013 181/12, EU:2013:662) se afirma que:

"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".

2. En relación con el segundo bloque de infracciones denunciadas, la sala de instancia considera que no es necesario ningún término de comparación respecto de la misma herencia: las bonificaciones fiscales creadas por la Comunidad Autónoma andaluza debieron aplicarse a la recurrente, aunque fuesen las mismas que las de la

legislación estatal. Por tanto, afirma, una liquidación que no contempla las bonificaciones fiscales de la correspondiente Comunidad Autónoma no es ajustada al Derecho Europeo en los términos declarados por el TJUE, por lo que tal liquidación debe anularse. La sala responde, así, al argumento de la recurrente de que no existe, en este caso, término de comparación - esencial para que pueda apreciarse la vulneración de la normativa comunitaria referente a la libre circulación de capitales - pues, aparte de ser la recurrente la única heredera y causahabiente - lo que hace inviable de todo punto comparar su situación tributaria con la de otro causahabiente residente en España -, su marido y causante era también no residente lo que impidió la aplicación del punto de conexión necesario para atribuir la competencia a la Comunidad Autónoma - la residencia habitual del causante [artículo 24.2.a) de la Ley 21/2001].

Cuarto.

1. A la vista de los pronunciamientos de la sala de instancia, la recurrente considera infringidos el artículo 63 TFUE, el artículo 40 del Acuerdo EEE así como la jurisprudencia del TJUE, en particular, la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 y ello por cuanto el Tribunal de instancia entiende que la diferencia de trato entre ciudadanos residentes y no residentes en el ámbito del ISD constituye una restricción vedada del principio de libre circulación de capitales, también cuando el sujeto no residente lo sea de un tercer Estado, que no es miembro de la UE ni del EEE.

Asimismo, considera infringidos los artículos 24 y 40 de la derogada Ley 21/2001 que han tenido continuidad en los artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009. Reproduce el argumento sobre la ausencia de discriminación, insistiendo, nuevamente, en que la sala no ha advertido que "si a la causahabiente en este caso, por ser más beneficiosa, se le aplicasen la legislación de la CCAA andaluza, donde se encuentra situado el bien inmueble heredado por la misma la liquidación a su cargo practicada en todo caso por la ONGT de la AEAT no hubiera sufrido variación alguna pues solo hubiera tenido derecho en ambos casos a la reducción parental no mejorada prevista en la normativa estatal del artículo 20.2.b) de la LISD ya que la reducción autonómica especial introducida por el artículo 3 de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, de acompañamiento a la Ley de Presupuestos de la CCAA andaluza, solo es aplicable a las adquisiciones por cónyuge y parientes directos por herencias en su conjunto no superiores a 500.000 euros, lo que no es el caso, que deriva de la adquisición de un solo bien en España, dando lugar solo al nacimiento de una obligación real. No habría más reducciones en la normativa de la CCAA, supuestamente más beneficiosa, a las que pudiera haberse acogido el causahabiente supuestamente residente en España" (sic, página 10).

Este argumento, relativo a la necesidad de examinar de manera individualizada la comparabilidad de una situación comunitaria con una situación puramente interna, ya fue utilizado por el Abogado del estado en el procedimiento ante el TJUE que dio lugar a la sentencia de 2014, y fue desestimado tal y como puede inferirse de lo recogido en sus apartados 66 y 79, en los que se indica lo siguiente:

"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"

(...)

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".

Quinto.

1. A la vista de los términos en que se ha desarrollado el debate ante la Sala de instancia, la cuestión principal que plantea este recurso de casación, que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, consiste en dilucidar si la doctrina del TJUE, contenida en la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 (127/12) se aplica a ciudadanos de Estados que no sean residentes en la Unión Europea ni en el EEE, como es el

caso de Suiza, por cuanto que el artículo 63 del TFUE prohíbe las diferencias de trato fiscal en las sucesiones - particularmente respecto de bienes inmuebles ubicados en España- en función de la residencia de los causantes o causahabientes.

2. El interés casacional objetivo antes señalado se ve acrecentado toda vez que la disposición adicional segunda de la LISD, actualmente vigente y aprobada para adaptar la normativa a la sentencia de 3 de septiembre de 2014, elimina las discriminaciones, con base a la libre circulación de capitales de la UE, únicamente para los residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, pero no para los residentes en países terceros.

3. Si bien nos hallamos ante una cuestión que no es totalmente nueva, se hace aconsejable un pronunciamiento de la Sección Segunda de este Tribunal Supremo que la esclarezca para, en su caso, reafirmar, reforzar o completar su jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA] [vid. auto de 16 de mayo de 2017 (RCA 685/2017; ES:TS :2017: 4230A)], tarea propia del recurso de casación, que no sólo debe operar para formar la jurisprudencia ex novo, sino también para matizarla, precisarla o, incluso, corregirla [vid. auto de 15 de marzo de 2017 (RCA/93/2017, FJ 2º, punto 8; ES:TS :2017:2189A)].

4. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación, son el artículo 63 TFUE; y los artículos 24 y 40 de la derogada Ley 21/2001 (actualmente los artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009).

Sexto.

- En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, el relatado en el apartado 1 del anterior razonamiento jurídico.

Séptimo.

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

Octavo.

- 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:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/4456/2018, interpuesto por la Administración General del Estado, contra la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 12 de marzo de 2018 (recurso 335/2016).

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en dilucidar si la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, contenida en la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 (127/12), se aplica a ciudadanos de Estados que no sean residentes en la Unión Europea ni en el Espacio Económico Europeo, como es el caso de Suiza, por cuanto que el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la

Unión Europea prohíbe las diferencias de trato fiscal en las sucesiones -particularmente respecto de bienes inmuebles ubicados en España- en función de la residencia de los causantes o causahabientes.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; y los artículos 24 y 40 de la derogada Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas (actualmente los artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre).

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

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

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

Así lo acuerdan y firman.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez Rafael Fernandez Valverde

Maria del Pilar Teso Gamella Jose Antonio Montero Fernandez

Jose Maria del Riego Valledor Ines Huerta Garicano

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.