

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079899

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1546/2020, de 19 de noviembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6314/2018

SUMARIO:

ISD. Sujeto pasivo. Libre circulación de capitales. *Aplicación de los beneficios fiscales establecidos para los residentes a los sujetos pasivos no residentes en idéntica situación.* El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia aquí impugnada es conforme a Derecho al haber estimado el recurso judicial por considerar que la jurisprudencia comunitaria, plasmada en la STJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) se aplica a ciudadanos que no sean residentes en la Unión Europea ni en el Espacio Económico Europeo, con fundamento en que el art. 63 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. La STS de 19 de febrero de 2018, recurso nº 62/2017 (NFJ069781) que reconoce la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción del Derecho de la Unión Europea, así como otras muchas posteriores que siguen su criterio. La doctrina del TJUE establecida en su sentencia de 3 de septiembre de 2014 (C-127/12) se aplica a ciudadanos que no sean residentes en alguno de los Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, como aquí sucede, ya que el art. 63 del TFUE, en materia de libre circulación de capitales -título o rúbrica que, conforme a la reiterada jurisprudencia de la Unión, engloba la sucesión hereditaria-, prohíbe las diferencias de trato fiscal en las sucesiones o donaciones -particularmente respecto de bienes inmuebles ubicados en España- en función de la residencia de los causantes o los causahabientes. No es admisible que, pese a la situación en el territorio de una comunidad autónoma de los bienes heredados, la cual prevea beneficios fiscales en el ámbito objetivo de la regulación complementaria autorizada en las normas de cesión del impuesto, no pueda gozar de tales beneficios el heredero o sucesor *mortis causa*, exclusivamente por razones de no residencia en un Estado miembro de la Unión europea o del EEE. No es posible controvertir los hechos probados de la sentencia -fruto de la actividad probatoria o de su eventual ausencia-, salvo en contados y excepcionales supuestos que aquí, evidentemente, no concurren, y menos cuando quien invoca un hecho distinto para obtener de su acreditación un trato jurídico diferente y más favorable es la parte recurrida, cuya posición procesal no es coherente con el hecho de aducir pretensiones distintas al mantenimiento y defensa de la sentencia [Vid., SAN de 18 de junio de 2018, recurso n.º 435/2016 (NFJ071272) que se confirma].

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 6, 7, 21 y 31.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), art. 63.

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

PONENTE:*Don francisco Jose Navarro Sanchis.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JESUS CUDERO BLAS

Don ISAAC MERINO JARA

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.546/2020

Fecha de sentencia: 19/11/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6314/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 10/11/2020

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

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6314/2018

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

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1546/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 19 de noviembre de 2020.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 6314/2018, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, y, en su nombre y representación, el Abogado del Estado, contra la sentencia de 18 de junio de 2018, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso nº 435/2016. Ha comparecido como parte recurrida el Procurador don Miguel Ángel Heredero Suero, en nombre de DOÑA Enriqueta, DOÑA Esther y DOÑA Eugenia.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 18 de junio de 2018, recaída en su recurso nº 435/2016, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por DOÑA Enriqueta, DOÑA Esther y DOÑA Eugenia, y en su nombre y representación el Procurador Sr. DO Miguel Ángel Heredero Suero, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de marzo de 2016, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada en lo que a la valoración del inmueble sito en Pozuelo de Alarcón (Madrid) se refiere, así como en lo relativo a la aplicación a la sucesión de autos, de las deducciones personales y bonificaciones de cuota que se aplicarían a un ciudadano de la Comunidad Europea residente en territorio español, y en consecuencia aplicación debemos anularla y la anulamos en ambos extremos, declarando proceder la a la sucesión de autos, de las deducciones personales y bonificaciones de cuota que se aplicarían a un ciudadano de la Comunidad Europea residente en territorio español, confirmándola en sus restantes pronunciamientos, sin imposición expresa de costas, debiendo abonar cada parte las causadas a su instancia y las comunes por mitad [...]".

En el expresado recurso se había impugnado la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 9 de marzo de 2016, que desestimó la reclamación deducida contra acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sucesiones de no residentes, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por importe cada una de ellas de 64.786,53 euros.

Segundo.

Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia a las partes, el Abogado del Estado presentó escrito el 14 de septiembre de 2018, de preparación de recurso de casación contra la sentencia a que se ha hecho mención.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, el Abogado del Estado identifica como normas infringidas:

(i) el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (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 (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 Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE): sentencia de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12).

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 24 de septiembre de 2018, ordenando el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. El

Abogado del Estado, parte recurrente, ha comparecido el 24 de enero de 2019 y el Procurador don Miguel Ángel Heredero Suero en nombre de las recurridas, el 24 de abril de 2019, dentro del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

Tercero.

Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 12 de diciembre de 2018, que aprecia interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

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

2. El Abogado del Estado interpuso recurso de casación mediante escrito de 24 de enero de 2019, que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando que, en virtud de lo expuesto en su escrito, se sirva dictar sentencia por la que se estime el recurso de casación, case la de instancia y confirme plenamente la liquidación impugnada.

Cuarto.

Oposición del recurso de casación.

El procurador don Miguel Ángel Heredero Suero, en nombre y representación de doña Enriqueta, doña Esther y doña Eugenia, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 24 de abril de 2019, en el que solicita se dicte sentencia que declare que los términos del recurso en ningún caso pueden afectar a doña Eugenia, una de las recurridas, por ser residente en Francia y que, en lo demás, se desestime el recurso de casación, con imposición de costas a la parte recurrente.

Quinto.

Vista pública y deliberación.

En virtud de la previsión del artículo 92.6 LJCA, la Sala no consideró necesario celebrar vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso para el 10 de noviembre de 2020, en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia aquí impugnada es conforme a Derecho al haber estimado el recurso judicial por considerar que la jurisprudencia comunitaria, plasmada en la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) se aplica a ciudadanos que no sean residentes en la Unión Europea ni en el Espacio Económico Europeo, con fundamento en que el artículo 63 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.

Segundo.

Algunas consideraciones generales sobre las normas aplicables al caso.

1) Sobre la cuestión, suscitada en el auto de admisión, relativa a la aplicación de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 a residentes de terceros países y que, por tanto, que no lo sean en alguno de los Estados miembros de la UE o del EEE -en el concreto caso litigioso, Venezuela y Colombia-, no se ha pronunciado esta Sección segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, a los efectos del artículo 88.3.a) LJCA.

Sin embargo, como más adelante desarrollaremos con la profundidad que merece el caso, sí lo ha hecho la Sección Quinta de esta Sala Tercera, con motivo de recursos contencioso-administrativos que, sobre la misma materia, versan sobre la responsabilidad patrimonial del Estado legislador; es el caso entre otras muchas, de las sentencias 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 la pretensión de los reclamantes, por lo que entendió la Sección de admisión que esta Sección segunda, la competente en materia tributaria, debía pronunciarse al respecto.

2) El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -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 negocio jurídico a título gratuito inter vivos.

Interesa destacar, a los efectos que nos ocupan, 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 (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..." (artículo 7 LISD).

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

3.1. El artículo 40.1 de 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 (Ley 21/2001) (de redacción similar a la prevista en el artículo 48.1 de la actual Ley 22/2009, de 18 de diciembre), recoge:

"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".

4) El artículo 21 LISD regula la cuota tributaria con este 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: ...".

5) En el año 2009 en que falleció el causante Sr. Jose Augusto, que dio origen a la apertura de la sucesión mortis causa y, con ello, al devengo del ISD cuya liquidación se discute en el presente recurso, la Comunidad de Madrid, en que radicaba uno de los inmuebles incluidos en el caudal relicto, había previsto una bonificación del 99 por 100 para el Grupo I y II de parentesco en adquisiciones mortis causa y en las cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida (artículo 3.Cinco Ley de la Comunidad de Madrid 7/2007, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas).

Para el mismo año 2009, la Comunidad Valenciana, lugar de radicación de otros inmuebles incluidos en la herencia, en Alicante, reconocía una bonificación del 99 por 100 en las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes a los Grupos I y II: 99 por 100 (artículo 12 bis de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos).

6) Al tratarse de un impuesto cedido, el artículo 31.2 LISD establece que los sujetos pasivos deberán efectuar autoliquidación por los hechos imposables en los que el rendimiento del impuesto se haya producido en el territorio de la Comunidad Autónoma, en virtud de los puntos de conexión del artículo 32 de la Ley 22/2009, aplicable razione temporis, que 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".

Tercero.

Antecedentes del recurso de anulación por incumplimiento formulado por la Comisión Europea y resolución del caso con declaración de tal incumplimiento por el Reino de España.

1) A la vista de la regulación precedente, sintéticamente extractada, la Comisión Europea envió el 11 de julio de 2007 un 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 y 63 TFUE, así como con los artículos 28 y 40 del Acuerdo EEE.

2) Insatisfecha la Comisión por las respuestas dadas por el Reino de España, interpuso un recurso ante el TJUE por incumplimiento el 7 de marzo de 2012, sosteniendo que se permitía a las CC.AA. establecer diversas reducciones fiscales que, sin embargo, eran aplicadas únicamente en caso de conexión exclusiva con su territorio, de donde resultaba, en lo que aquí interesa, que la sucesión o la donación en la que intervenía un causante -o un donatario o causahabiente- no residente en territorio español no podía beneficiarse de esas reducciones fiscales autonómicas, al aplicarse la normativa estatal en defecto de normativa autonómica aplicable, constatándose así una diferencia de trato contraria a los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo EEE.

3) El TJUE, en la repetida sentencia de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), condenó al Reino de España por permitir tales diferencias de trato y constituir ello una restricción de la libre circulación de capitales, prohibida por los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo EEE.

4) La doctrina del TJUE fue asimilada en nuestro ordenamiento jurídico en el apartado uno de la disposición adicional segunda de la LISD (sin modificación de los puntos de conexión establecidos en la Ley 22/2009), si bien tal disposición se refiere exclusivamente a residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del EEE. De este modo, se establece en el precepto 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 "inter vivos", 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 "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, 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".

Según razona el auto de admisión (F.J. 3º):

"TERCERO.- 1. La Sala de instancia (fundamento jurídico cuarto), en relación con la infracción denunciada del artículo 63 TFUE , advierte que el Tribunal Supremo ya ha tenido ocasión de analizar en diferentes casos la incidencia de la tantas veces referida sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 en la aplicación de la LISD a residentes en terceros países distintos a los de la UE o del EEE. En particular, se refiere a la sentencia, de la Sección quinta, de 19 de febrero de 2018 (recurso 62/2017, ES:TS:2018:5550), relativa 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. Se trata de una jurisprudencia consolidada en la Sección quinta de la Sala tercera del Tribunal Supremo como se deriva de otras sentencias entre las que podrían citarse las de 1 de marzo de 2018 (recurso 295/2017 , 19 de marzo de 2018 (recurso 4777/2016); 21 de marzo de 2018 (recurso 2893/2016); 22 de marzo de 2018 (recurso 125/2016), 16 de abril de 2018 (recurso 4778/2016), de 24 de abril de 2018 (recurso 4761/2016), de 26 de abril de 2018 (recursos 4729/2016 , 4785/2016 ; 4773/2016 , 4780/2016), de 3 de mayo de 2018 (recursos 4779/2016; 4796 ; y 4797/2016 , ES:TS:2018:1653), de 10 de mayo de 2018 (recurso 4775/2016 , y otros muchos...

...2. Entiende la Sala de instancia, en suma, que conforme a la jurisprudencia dictada por la Sección Quinta de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, los pronunciamientos de la tan referida sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 son aplicables al supuesto de autos, aun cuando no afecte estrictamente a supuestos de responsabilidad del Estado legislador si no en lo que concierne a la aplicación a no residentes en la UE o en el EEE de beneficios fiscales recogidos en normativa autonómica respecto del ISD y en relación con determinados supuestos de adquisición "mortis causa" [...]."

"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, y 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 (C-127/12) se aplica a ciudadanos de Estados que no sean residentes en la Unión Europea ni en el EEE, 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 se ve acrecentado porque la disposición adicional segunda de la LISD, actualmente vigente y aprobada para adaptar la normativa a la tan citada sentencia del TJUE 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 UE o del EEE, pero no para los residentes en países terceros".

Cuarto.

La sentencia de la Sección Quinta de esta Sala, de 19 de febrero de 2018 (recurso nº 62/2017), que reconoce la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción del Derecho de la Unión Europea, así como otras muchas posteriores que siguen su criterio.

Dice así, al respecto, la mencionada sentencia, en lo que aquí importa (que subrayamos en lo menester):

" TERCERO.- Descartada la única 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 apreciada en la resolución impugnada, 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 citada se decide el 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 (transcribimos extractadamente, dada su extensión):

"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...

...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 TFUE , 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 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".

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 este 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 EEE, 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 EEE 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".

Sigue la sentencia de la Sección 5ª de esta Sala Tercera, 19 de febrero de 2018, recurso nº 62/2007, acerca de lo que es propio de su enjuiciamiento:

"...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".

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".

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...

...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.

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...

...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.

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 [...]."

Prosigue la sentencia de la Sección Quinta de esta Sala Tercera que nos sirve de necesario antecedente analizando, desde la perspectiva de la responsabilidad patrimonial llamada del Estado legislador, analizando uno a uno los requisitos dogmáticos de tal responsabilidad:

"[...] 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...

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 de falta de acreditación del daño, al no haberse justificado la diferencia de la liquidación en aplicación de las reducciones establecidas en la correspondiente Comunidad Autónoma y la pretensión de resarcimiento del importe total de lo ingresado en su día por el impuesto, es claro que la infracción apreciada se limita al trato desigual debido a la condición de no residente y que es la diferencia de trato que supone la aplicación de los criterios de conexión establecido por la norma estatal, proscriba por el derecho europeo, la causante directa del daño cuya indemnización reclama la recurrente, de manera que la reparación no supone la exoneración del pago del impuesto sino que se limita al reintegro de la diferencia que produciría en la liquidación practicada la aplicación de las reducciones correspondientes a la Comunidad de que se trate...".

Quinto.

Conclusiones de lo expuesto.

De la jurisprudencia abundantísima de la Sección 5ª de este Tribunal Supremo, en materia de responsabilidad patrimonial del Estado legislador; de la infracción del Derecho de la Unión Europea por parte de la LISD, declarada en la sentencia del TJUE ampliamente reseñada, que la considera incompatible con los artículos 63 TFUE y 40 EEE; de la discriminación que se declara respecto del no residente frente al residente, a efectos del disfrute de los beneficios fiscales establecidos en la legislación autonómica -siendo la base o punto de conexión de la aplicación de tales normas el lugar donde radican los bienes inmuebles (*forum rei sitae*); y de la consideración de que la sucesión hereditaria queda comprendida en el ámbito de la libre circulación de capitales, ex artículo 63 TFUE, que *expressis verbis* comprende, como derecho o libertad comunitaria esencial, a residentes de terceros países, como por lo demás reconocen tanto la sentencia de la Sección 5ª de la esta Sala del Tribunal Supremo como la del TJUE de 3 de septiembre de 2014, el beneficio correspondiente a las normas autonómicas aplicables al lugar de radicación de los bienes inmuebles, que en el caso presente se localizan en Madrid y en la Comunidad Valenciana debe ser aplicado a los herederos de tales bienes, al margen de cuál sea su lugar de residencia y de que éste sea o no un Estado miembro de la Unión Europea o del EEE.

En este asunto, se trata del causante (francés, residente en Venezuela) y tres hijas, las herederas recurrentes, de nacionalidad también francesa y residentes una en Venezuela y dos en Colombia, según la sentencia. No es atendible la indicación del escrito de oposición en el sentido de que una de las hijas tiene residencia en Francia, dada su posición procesal como recurrido y la contravención de los hechos probados de la sentencia, como luego veremos.

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, significa 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. Cabe añadir al respecto que en su sentencia de 17 de octubre de 2013 (C-181/12) el TJUE declara 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".

Sexto.

Doctrina procedente sobre la cuestión suscitada en el auto de admisión.

Atendidas la abundante argumentación de la sentencia impugnada y su inmediato y decisivo fundamento en la jurisprudencia del TJUE a que hemos hecho constante mención y, en conexión directa con ella, la de este Tribunal Supremo, Sección Quinta, reiteradísima en numerosos pronunciamientos, se impone con claridad, como conclusión, la siguiente:

1) La doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establecida en su sentencia de 3 de septiembre de 2014 (C-127/12) se aplica a ciudadanos que no sean residentes en alguno de los Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, como aquí sucede, ya que el artículo 63 del TFUE, en materia de libre circulación de capitales -título o rúbrica que, conforme a la reiterada jurisprudencia de la Unión, engloba la sucesión hereditaria-, prohíbe las diferencias de trato fiscal en las sucesiones o donaciones -particularmente respecto de bienes inmuebles ubicados en España- en función de la residencia de los causantes o los causahabientes.

2) No es admisible que, pese a la situación en el territorio de una comunidad autónoma de los bienes heredados, la cual prevea beneficios fiscales en el ámbito objetivo de la regulación complementaria autorizada en las normas de cesión del impuesto, no pueda gozar de tales beneficios el heredero o sucesor mortis causa, exclusivamente por razones de no residencia en un Estado miembro de la Unión europea o del EEE.

Séptimo.

Sobre la alegación del escrito de oposición en lo que respecta a la situación jurídica de la Sra. Eugenia.

Pese a que la doctrina establecida en esta sentencia lo hace innecesario, es preciso poner de relieve que no es posible controvertir los hechos probados de la sentencia -fruto de la actividad probatoria o de su eventual ausencia-, salvo en contados y excepcionales supuestos que aquí, evidentemente, no concurren, y menos cuando quien invoca un hecho distinto para obtener de su acreditación un trato jurídico diferente y más favorable es la parte recurrida, cuya posición procesal no es coherente con el hecho de aducir pretensiones distintas al mantenimiento y defensa de la sentencia.

Octavo.

Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de quedar desestimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

Noveno.

Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede pronunciarse sobre condena al pago de las costas del recurso de casación.

FALLO

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

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, en la representación que por ley ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia 18 de junio de 2018, pronunciada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 435/2016.

3º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

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

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.