

En aplicación de la doctrina del TJUE contenida en la sentencia de 3 de septiembre de 2014 a quienes son residentes en estados terceros no comunitarios, en presencia de actos firmes, se ha de considerar la invocación de una causa de nulidad de pleno derecho

La Sala estima el recurso interpuesto, anula la sentencia recurrida y declara el derecho de la actora -residente en Estados Unidos- a que sea admitida a trámite su solicitud de nulidad de pleno derecho contra la denegación de la rectificación de su autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones.

Basa su fallo en la doctrina establecida por el TJUE en su sentencia de 3 de septiembre de 2014, que proclamó que la regulación para los no residentes, en la LISD, que les impide, por tributar por obligación real, beneficiarse de las exenciones o bonificaciones establecidas en las Comunidades Autónomas gestoras del impuesto para los residentes en ellas, entraña un caso de diferencia en el trato fiscal de las donaciones y 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. En virtud de dicha sentencia, ya la Sala, en anteriores pronunciamientos, ha establecido que esa diferencia de trato supone infracción del art. 14 de la CE, susceptible de provocar la nulidad de pleno derecho de la liquidación.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 06/04/2022

Nº de Recurso: 2575/2020

Nº de Resolución: 429/2022

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

Ponente: DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso

SENTENCIA

En Madrid, a 6 de abril de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2575/2020, interpuesto por doña Marcelina, representada por el procurador de los Tribunales don Antonio Barreiro-Meiro Barbero, bajo la dirección letrada de don César Pinto Cañón, contra la sentencia dictada el 7 de noviembre de 2019 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso de apelación núm. 6/2019, en materia referente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ["ISD"].

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional Audiencia Nacional, de 7 de noviembre de 2019, que desestimó el recurso de apelación núm. 6/2019, interpuesto por la representación procesal de doña Marcelina contra la sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo núm. 12, de 22 de octubre de 2018 (procedimiento ordinario 37/2017), sobre ISD.

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. El procurador don Antonio Barreiro-Meiro Barbero, en representación de doña Marcelina, mediante escrito de 10 de enero de 2020 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 7 de noviembre de 2019.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 13 de marzo de 2020, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 5 de noviembre de 2020, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2.º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en:

a. Determinar si la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea contenida en la sentencia de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España (asunto C-127/12; EU:C:2014:2130), resulta de aplicación a quienes no son residentes en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo, sino en Estados terceros, como Estados Unidos.

b. Determinar si la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea contenida en la sentencia de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España (asunto C-127/12; EU:C:2014:2130), constituye, por sí misma, motivo suficiente para declarar, en interpretación del artículo 217.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la nulidad de pleno derecho de una liquidación girada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a un sujeto pasivo no residente en España, en aplicación de una ley declarada no conforme con el Derecho de la Unión Europea, que es firme por haber sido consentida por éste después de haberse dictado aquella sentencia.

c. En caso de que se diera a la pregunta formulada una respuesta afirmativa, habilitante de esa posibilidad, sería necesario dilucidar en virtud de qué título jurídico, esto es, de qué causa legal de nulidad radical o de pleno derecho de las tipificadas numerus clausus en el mencionado artículo 217.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, operaría y, además, con qué limitación temporal.

3.º) Identificar como normas jurídicas que serán objeto de interpretación el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de que la sentencia deba extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don Antonio Barreiro-Meiro Barbero, en representación de doña Marcelina, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 7 de enero de 2021, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que la sentencia impugnada no es conforme a derecho porque confirma unas previas resolución judicial y actividad administrativa tributaria, declarando que no han incurrido en vulneración del derecho de igualdad de la recurrente en el tratamiento que recibe en el impuesto de sucesiones, como contribuyente residente en un país tercero.

Pone de manifiesto que, a partir de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (" TJUE") de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España, C-127/12, ECLI: EU:C:2014:2130 (en lo sucesivo, " sentencia TJUE de 3 de septiembre de 2014"), tal diferencia de trato fiscal entre los causahabientes residentes y no residentes en España; o entre los causantes residentes y no residentes en España, comporta la vulneración del artículo 14 de la Constitución.

La doctrina del Tribunal de Justicia establecida en esa sentencia se aplica, según su tenor literal y su fundamentación jurídica, no sólo a los contribuyentes no residentes en España que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo sino también a ciudadanas, como la recurrente en casación, que no son residentes en España ni en ninguno de los Estados miembros de la Unión o del Espacio Económico Europeo, es decir, que residen en terceros países.

Defiende que el trato discriminatorio frente a los residentes en terceros países es contrario al derecho de la Unión Europea, de acuerdo con el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en materia de libre circulación de capitales.

Combate la decisión de la Audiencia Nacional pues, como tribunal de apelación, parece dar a entender que desestima el recurso de apelación no tanto porque no se está ante una vulneración del derecho a la igualdad sino porque no se hubiera impugnado en tiempo y forma la resolución de 20 de junio de 2016. Sin embargo - expresa la parte recurrente-, precisamente, porque se está ante un acto que no ha sido recurrido en plazo, es por lo que cabe instar la nulidad de pleno derecho.

Además, esa decisión judicial considera que la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 no se aplica a la recurrente como contribuyente que reside en un Estado tercero, en este caso, Estados Unidos, frente a lo que apunta, que el artículo 63 del TFUE, en materia de libertad de movimientos de capitales, no establece distinción.

Invoca las sentencias del Tribunal Supremo 1.546/2020 de 19 de noviembre de 2020 rca. 6314/2018, ES:TS:2020:4018 y 1.633/2020 de 30 de noviembre de 2020, rca. 4456/2018, ES:TS:2020:4165 que, analizando supuestos de hecho relativos a residentes de terceros países, aplican también la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014.

Prosigue argumentando que la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, "BOE" de 28 de noviembre, por la que se modifica la Disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ("LISD"), "BOE" núm. 303, de 19 de diciembre, para llevar a cabo la adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, realiza la adecuación de la normativa interna a lo dispuesto en esta sentencia de manera errónea o, cuando menos, de manera ambigua, porque mantiene la discriminación de trato con relación a los contribuyentes que, como en este caso, tienen residencia en terceros países.

En su opinión, sólo corrige parcialmente la normativa interna con relación a los residentes de los Estados de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo pero perpetua la discriminación de trato con relación a los residentes de terceros estados. Y, hasta el momento, esta corrección sigue en

vigor pese a la claridad de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 y del artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Por los motivos apuntados, considera que la sentencia recurrida en casación infringe el apartado 1 del artículo 217 LGT y, por aplicación indebida, el apartado 3 de ese mismo precepto.

Aduce que ese apartado 3 del artículo 217 LGT no es aplicable porque no se está ante una petición de nulidad de pleno derecho que carezca manifiestamente de fundamento, a partir de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Tribunal Supremo ante asuntos similares o análogos.

Concluye que la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 constituye, por sí misma en este caso, motivo suficiente para declarar, en interpretación del artículo 217.1 de la LGT, la nulidad de pleno derecho del acto firme que no se ha recurrido en el plazo legal.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El Abogado del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 4 de marzo de 2021.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, argumenta, en síntesis, que el órgano judicial no puede sustituir a la Administración competente, en sentencia, al revisar resoluciones de inadmisión a trámite de solicitudes de revisión de oficio de los administrados, de modo que, además de acordar la procedencia de la admisión de la solicitud de nulidad de pleno derecho, no puede acceder a la misma proclamando la nulidad solicitada. Caso de considerar disconforme a derecho la decisión recurrida, debe limitarse a ordenar la retroacción de actuaciones para que se tramite el procedimiento previsto en el art. 217 LGT.

Considera, no obstante, que el auto de admisión aprecia de forma incorrecta las cuestiones debatidas en la instancia, esencialmente, porque la resolución recurrida era una inadmisión a trámite de la solicitud de revisión de oficio de una resolución que denegó la rectificación de su autoliquidación.

A estos efectos, entiende, en línea con la sentencia impugnada, que, impugnándose una resolución de inadmisión, la interesada debió combatir ésta y no, como hizo, dedicarse a defender el fondo del asunto, que era la concurrencia de la causa de nulidad de pleno derecho del art. 217.1.a) LGT.

No obstante, respecto de la primera de las cuestiones con interés casacional, relativa a la aplicación de la doctrina de la sentencia TJUE de 3 de septiembre de 2014, a los no residentes en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo, afirma que ha sido resuelta en las -ya citadas- sentencias del Tribunal Supremo de 1546/2020 de 19 de noviembre de 2020 rca. 6314/2018 y 1.633/2020 de 30 de noviembre de 2020, rca. 4456/2018 y que, por ello, dicha cuestión ha perdido interés casacional resultando su análisis innecesario.

No ocurre lo mismo con las cuestiones segunda y tercera, recogidas en el auto de admisión pues, si bien es cierto que la sentencia del Tribunal Supremo 1016/2020 de 16 de julio, rca 810/2019, ECLI:ES:TS:2020:2724, aborda tales cuestiones, se trata por ahora de una sola sentencia, cuya reconsideración o matización se ha pedido respetuosamente por la Abogacía del Estado en otros recursos de casación preparados y afirma, que la doctrina que proyecta no es, por sí misma, motivo suficiente para declarar, en interpretación del artículo 217.1 LGT, la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones firmes por el ISD, practicadas a no residentes, ni al amparo de la legislación declarada contraria al Derecho de la Unión ni al amparo de la legislación ulterior.

El escrito de oposición pone de manifiesto que la citada sentencia del Tribunal Supremo 1016/2020 de 16 de julio, rca 810/2019, no se refiere a casos como el presente, de liquidaciones de ISD giradas a no residentes con posterioridad a la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 que, en consecuencia, solo pudieron ser firmes después de la misma.

Aduce que estas liquidaciones se amparan en una ley de cobertura, modificada tras la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, precisamente, para adecuar la normativa española a esa sentencia,

como ocurrió en el caso de la interesada a la que la Administración denegó la rectificación de su autoliquidación en aplicación de la DA 2.ª LISD, modificada por la Ley 26/2014.

Así, concluye, que no es posible deducir de la referida sentencia del Tribunal Supremo 1016/2020 de 16 de julio, la concurrencia en el presente caso, de la causa de nulidad de pleno derecho de los actos tributarios del art.217.1.a) LGT, porque la contradicción con el Derecho de la Unión que se imputa a la ley de cobertura, no se ha declarado por el Tribunal de Justicia en sentencia alguna, sino por tribunales internos.

En todo caso, insistente en que, en el supuesto que ahora se analiza no se trata de dilucidar el efecto retroactivo de una sentencia del Tribunal de Justicia puesto que la liquidación tributaria cuya nulidad se predica, es posterior a la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014. Habiendo dicho el Tribunal Supremo, después de dicha liquidación y aun de las sentencias que la confirman, que la doctrina de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 es aplicable a no residentes en la Unión Europea ni en el Espacio Económico Europeo y habiendo proclamado la sentencia del Tribunal Supremo 1016/2020 de 16 de julio que las liquidaciones firmes anteriores a la sentencia del Tribunal de Justicia son nulas de pleno derecho -ex, art.217.1.a) LGT-, en su opinión, ahora se trata de decidir si ello es extensible a la presente liquidación.

A juicio de la Administración demandada, la respuesta debe ser negativa por todo lo razonado. No obstante, afirma que ello no quiere decir que quien paga una liquidación tributaria, dictada al amparo de una ley contraria al Derecho de la Unión, no tenga ningún cauce que le permita recuperar lo que pagó indebidamente, sino que la nulidad de pleno derecho no es el cauce, al existir diversos mecanismos de reacción. Así, afirma, que la contribuyente debió recurrir la resolución que denegó la rectificación de su autoliquidación, esgrimiendo la inconstitucionalidad o contradicción del Derecho de la Unión por parte de la DA 2.ª LISD, tras la Ley 26/2014 y que, también pudo haber instado la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

Por lo anterior, entiende que no ha lugar al recurso de casación y que debe confirmarse la sentencia recurrida, sentando como criterio interpretativo en cuanto a las facultades de revisión de los órganos judiciales, que el órgano judicial no puede sustituir a la Administración competente, en sentencia, al revisar resoluciones de inadmisión a trámite de solicitudes de revisión de oficio de los administrados. Por tanto, de acordar la procedencia de la admisión de la solicitud de nulidad de pleno derecho, no cabe acceder a la misma proclamando la nulidad solicitada. Caso de considerar disconforme a derecho la decisión recurrida, debe limitarse a ordenar la retroacción de actuaciones para que se tramite el procedimiento previsto en el art. 217 LGT.

Subsidiariamente, postula la desestimación del recurso de casación por inexistencia de nulidad de pleno derecho y, a estos efectos, considera pertinente matizar que la sentencia 1016/2020 de 16 de julio, rca 810/2019 sienta los siguientes criterios interpretativos:

"-La infracción del Derecho Comunitario, en sí misma, no tiene cabida en ninguna de las causas de nulidad de pleno derecho de los actos tributarios tipificadas como "numerus clausus" en el art. 217.1 LGT.

-En consecuencia, las Sentencias que declaran que una determinada norma española es contraria al Derecho comunitario, no dan lugar por sí mismas a la nulidad de pleno derecho de los actos administrativos dictados en aplicación de dicha norma que hayan quedado firmes.

- La infracción del Derecho Comunitario podrá dar lugar en su caso, si concurren los requisitos legales establecidos al efecto, a la responsabilidad patrimonial del Estado legislador."

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del

asunto, mediante providencia de fecha 8 de marzo de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 19 de enero de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 29 de marzo de 2022, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica

En el contexto de una inadmisión a trámite de una solicitud de nulidad de pleno derecho, articulada mediante la letra a) del apartado 1 del artículo 217 LGT (lesión de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, en particular, el de igualdad y no discriminación), el debate que nos ocupa versa sobre la virtualidad de la libre circulación de capitales con relación a residentes en Estados terceros -en el caso enjuiciado, Estados Unidos- a los efectos de la aplicación de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, que estimó el recurso de incumplimiento interpuesto contra España, por las diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones, según el lugar de residencia de los causahabientes, donatarios o causantes, así como entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.

Esta es la verdadera controversia jurídica del asunto, toda vez que, la decisión de inadmisión, con relación a la nulidad de pleno derecho instada por la contribuyente, fue adoptada sobre la base de su carencia manifiesta de fundamento.

La evidente dimensión exterior de la libertad de circulación de capitales, corroborada por la literalidad del apartado 1 del art. 63 TFUE, que prohíbe "todas las restricciones a los movimientos de capitales [...] entre Estados miembros y terceros países"; la claridad de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014; el hecho de que este Tribunal Supremo haya aplicado ya esa doctrina con relación a residentes en Estados terceros, tanto a los efectos de proclamar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, como a los efectos de avalar la anulación de una liquidación firme (ex artículo 217.1 a) LGT); o, en fin, el reconocimiento explícito de la Administración (por todas, consultas vinculantes V3151-18 de 11 de diciembre y V3193-18, de 14 de diciembre) de que, a los efectos de la referida sentencia del Tribunal de Justicia, el principio de libertad de movimiento de capitales resulta aplicable "a los residentes en países extracomunitarios", son circunstancias que contrastan, llamativamente, con la prolongación de la controversia ante esta sede casacional.

SEGUNDO. - Lo acontecido en la vía administrativa

Conviene recordar los antecedentes que dieron lugar al acto administrativo, impugnado ante el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo, así como la propia fundamentación jurídica de dicho acto.

La contribuyente -residente en Estados Unidos- presentó rectificación de su autoliquidación por el ISD, de la que resultaba un importe a ingresar de 511.670,37 €, solicitando que, al igual que a sus hermanos residentes en Madrid, se le aplicase una bonificación del 99%.

La rectificación fue rechazada por la circunstancia de residir en Estados Unidos, es decir, por no ser residente ni de un Estado miembro de la Unión ni en el Espacio Económico Europeo, circunstancia que, a juicio de la Administración, comportaba que dicha contribuyente no se encontrara dentro de los supuestos de aplicación de la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, introducida por la Disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

La contribuyente no recurrió dicha resolución por lo que, firme la misma, instó la nulidad de pleno derecho, invocando la causa de la letra a) del apartado 1 del artículo 217 LGT (lesión de los derechos y

libertades susceptibles de amparo constitucional), alegando, en síntesis, la desigualdad injustificada ante la Ley respecto a sus hermanos en función de su residencia, contraria al artículo 14 CE, teniendo que tributar de manera diferente y mucho más onerosa; desigualdad que, a su juicio, vulneraba también los artículos 19 CE (libertad de residencia), 24 (derecho a la tutela judicial efectiva), 31.1 (capacidad económica y sistema tributario justo) y 39.1 (protección económica de la familia).

La Administración inadmitió a trámite la solicitud de nulidad de pleno derecho considerando que, "[e]n el presente caso, si bien la solicitud se basa en la causa de nulidad del art. 217.1 a) de la LGT, la argumentación que se efectúa para defender su existencia carece manifiestamente de fundamento..." siendo éste el acto administrativo impugnado en sede jurisdiccional.

TERCERO. - La fundamentación de la sentencia recurrida en casación

La hoy recurrente construyó su recurso de apelación, reiterando los argumentos aducidos ante el Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo, considerando que la sentencia de primera instancia incurría en infracción, por no aplicación, de la letra a) del apartado 1 del artículo 217 de la LGT y en infracción, por aplicación indebida, del apartado 3 del mismo precepto legal.

La sentencia de la Audiencia Nacional desestima el recurso de apelación, argumentando lo siguiente:

"[...] Es de advertir que este procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho es un procedimiento de carácter especial que solo puede fundarse en los supuestos contemplados en la ley; así lo ha dicho esta Sala y Sección en multitud de sentencias como la dictada en la apelación 57/2018.

La actora ejercita su pretensión con la intención de que la Administración vuelva a examinar la liquidación tributaria que la ahora recurrente dejó firme y consentida: la resolución de fecha 20 de Junio de 2016 del Jefe de la Oficina Nacional de la Gestión Tributaria que desestimó la rectificación de la autoliquidación presentada con fecha 31 de Marzo de 2016, y para ello emplea una argumentación, anteriormente reseñada, como fundamento de la nulidad y se trata de insertar en el supuesto del art. 217.1.a LGT, a sabiendas de las características de este procedimiento de revisión, limitado, y concreto.

Además, no puede olvidarse que la resolución de fecha 23 de Mayo de 2017 del Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT se limitó a inadmitir la solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho planteada y conviene aquí recordar que el objeto de este proceso ha de quedar, necesariamente, limitado a enjuiciar la legalidad de ese pronunciamiento de inadmisión, por ser el acto que se revisa y que delimita el alcance del pronunciamiento que cabe hacer ahora.

[...]

Así, como se ha dicho reiteradamente (por todas, Sentencia de 12 de noviembre de 2007 -recurso 263/2006-), antes de analizar las concretas circunstancias concurrentes en el presente caso, es preciso recordar que la invalidación del acto administrativo de liquidación o sanción, sólo puede tener lugar a través de la interposición de los recursos, ya sean en vía administrativa o judicial, en tiempo hábil, en cuyo caso los actos administrativos han de ser anulados cuando incurren en cualquier infracción del Ordenamiento Jurídico, o bien, si hubieren transcurrido los plazos de interposición de los recursos, como en el caso acontece, a través del cauce de la revisión de oficio. En tales casos los actos administrativos únicamente podrán ser invalidados cuando incurren en los vicios de nulidad de pleno derecho o cuando incurriesen en vicios de anulabilidad siempre que infrinjan manifiestamente la ley.

[...]

No obstante, realizaremos algunas consideraciones en relación al recurso de apelación planteado.

La parte recurrente olvida, o al menos no hace mención a ello en el escrito de apelación, que la resolución que se recurre no es una resolución de fondo, sino una resolución de inadmisión de un procedimiento especial de revisión de "actos dictados en materia tributaria, así como de las

resoluciones de los órganos económico- administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo" (tal como recoge el artículo 217 de la LGT).

Por lo tanto, sus argumentos podrían ser validos si se hubieran empleado en un recurso planteado contra la resolución que rechazaba la aplicación de la bonificación de la que habían disfrutado los hermanos de la recurrente pero olvida dos datos esenciales que obligan a la desestimación del recurso de apelación:

1.- La resolución de fecha 20 de Junio de 2016 que rechazaba la petición de rectificación de la autoliquidación presentaba ha adquirido firmeza por no haberse impugnado por la misma parte ahora recurrente. En aquella resolución, que obra incorporada al expediente, se explicaba la razón por la que a la recurrente (residente en Estados Unidos) no le era aplicable la misma reducción que a sus hermanos:

Efectivamente, entiende aplicable la letra a) de la Disposición Adicional segunda, de la Ley 29/1987 del Impuesto de Sucesiones y Donaciones cuando afirma que "en el caso de 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 la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.

Por su parte la letra b) dispone que: 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.

Al ser el heredero residente en Estados Unidos, país no perteneciente a la Unión Europea ni al Espacio Económico Europeo, no procede la aplicación de la normativa autonómica de residencia del causante.

Estos argumentos tan contundentes fueron consentidos por la parte recurrente y no se puede admitir reabrir un debate que se ha cerrado por la propia inacción de la parte recurrente.

Por esta misma razón, no puede aplicarse ahora lo dicho por el TJUE en la sentencia de fecha 3 de Septiembre de 2014 (Asunto C-127/12) cuando afirma 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" y ello puesto que esa cuestión pudo haberse hecho valer en la impugnación que debió hacerse de la resolución de 20 de Junio del Jefe Nacional de Gestión Tributaria cuando desestimó dicha solicitud, pero, sin embargo, la parte recurrente consintió dicha resolución al no haberla impugnado.

En cualquier caso, dicha sentencia no plantea la diferencia que concurre en este caso entre un residente en la Unión Europea y un residente en Estado Unidos de América.

2.- La resolución de fecha 23 de mayo de 2017 es de inadmisión de la solicitud de la declaración de nulidad por lo que el recurso de apelación debería haberse orientado a justificar lo erróneo de esa inadmisión y no es válido limitarse a hacer referencia al fondo de la cuestión planteada como si se hubiera rechazado por no concurrir las razones del artículo 217.1. La resolución recurrida es de inadmisión y la parte recurrente interpone el mismo recurso que si hubiera sido de rechazo de fondo.

[...]".

CUARTO. -El objeto de la solicitud de nulidad y su inadmisión a trámite

1.- La denegación -firme- de la rectificación

La recurrente instó la nulidad de pleno derecho contra la resolución de 20 de junio de 2016, que rechazó la rectificación de la autoliquidación, denegación que no fue impugnada por la contribuyente.

Esta secuencia encierra dos hitos consecutivos que merecen un doble comentario.

Primero, respecto de la rectificación en sí misma considerada. De forma muy reiterada hemos proclamado que la rectificación de una autoliquidación es cauce adecuado para cuestionar la autoliquidación cuando el contribuyente entienda indebido el ingreso tributario al considerarlo contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea (por todas, sentencia del Tribunal Supremo 1008/2021 de 12 de julio, rca. 4066/2020, ECLI:ES:TS:2021:2988).

Segundo, respecto de la denegación -firme- de la rectificación. Como en cierta medida ya hemos anticipado, la firmeza del acto es condición de procedibilidad para dirigir contra el mismo una solicitud de nulidad de pleno derecho. Esta afirmación se hace, a propósito del énfasis que pone la sentencia impugnada en la circunstancia de que la resolución de 20 de junio de 2016, de desestimación de la rectificación de la autoliquidación, quedó firme por no haberse impugnado, hasta el punto de expresar que "no se puede admitir reabrir un debate que se ha cerrado por la propia inacción de la parte recurrente."

La sentencia yerra en su apreciación.

Como hemos apuntado en otras ocasiones, el acto es firme y consentido por el mero hecho de haberse superado los plazos de impugnación obligatoria administrativa, sin mayores aditamentos ni indagaciones (sentencia 1016/2020 de 16 de julio). En efecto, una de las condiciones para instar la nulidad de pleno derecho es que debe dirigirse frente a "actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo."

2.- La causa de la inadmisión

En el primero de los fundamentos de derecho se alertaba sobre la verdadera controversia jurídica de este recurso pues, con base en la sentencia impugnada, el escrito de oposición empaña, en cierta medida, la visión nítida del debate jurídico que, a lo largo de dos instancias y, ahora, en sede de casación, ha venido sosteniendo la contribuyente.

Como hemos visto, la sentencia recurrida reprocha a la recurrente que, el recurso de apelación debería haberse orientado a justificar lo erróneo de la inadmisión de la solicitud de nulidad de pleno derecho y que no es válido limitarse a hacer referencia al fondo de la cuestión planteada.

Por su parte, siguiendo la estela de ese pronunciamiento, el escrito de oposición enfatiza que, al debatirse en la instancia una inadmisión a trámite de la solicitud de revisión de oficio de una resolución que denegó la rectificación de la autoliquidación, la recurrente debió combatir ésta y no, como hizo, dedicarse a defender el fondo del asunto.

Se rechazan ambas posturas, toda vez que se combatió la inadmisión.

En efecto, parece obviarse que, como la propia sentencia reconoce, la recurrente denunció en apelación la aplicación indebida del apartado 3 del art. 217 LGT y, también, que la solicitud de nulidad fue rechazada por carencia manifiesta de fundamento, inadmisión que ha combatido de manera correcta -cuanto menos formalmente o en apariencia-, pues, precisamente, en estos casos lo que procede es argumentar la bondad o, si se prefiere, lo buen fundado de la solicitud.

En efecto, téngase en consideración que el apartado 3 del artículo 217 LGT faculta a la Administración para "acordar motivadamente la inadmisión a trámite de las solicitudes formuladas por los interesados" sobre la base de las siguientes circunstancias: (i) que el acto no sea firme en vía administrativa; (ii) que la solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad del apartado 1 de este artículo; (iii) que la solicitud carezca manifiestamente de fundamento; y (iv) que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales.

Pues bien, la solicitud de la recurrente no se rechazó por falta del requisito de procedibilidad, esto es, ausencia de firmeza pues, como hemos dicho, el acto administrativo era firme. Tampoco por no haber invocado alguna de las causas de nulidad del apartado 1 del artículo 217 LGT, toda vez que la recurrente articuló su solicitud sobre la base de lesión de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional y, además, así lo admite expresamente el acto administrativo impugnado en la instancia. Por último, no se alude a la desestimación, en cuanto al fondo, de otras solicitudes sustancialmente iguales.

Por tanto, si el rechazo de la solicitud se fundamentó en la manifiesta carencia de fundamento, a nuestro juicio, esta causa debía analizarse y refutarse mediante la invocación de la procedencia o justificación de fondo de la propia solicitud instada por lo que, era lógico esgrimir la procedencia misma de la rectificación de la autoliquidación y la consiguiente admisión a trámite y estimación de la solicitud de nulidad.

Tales consideraciones evidencian la incoherencia de la sentencia de instancia y, por extensión, del escrito de oposición, toda vez que la contribuyente combatió dicha inadmisión, invocando -tanto en apelación como en casación- la improcedencia de aplicar el apartado 3 del artículo 217 LGT y, en definitiva, defendiendo la fundamentación de su solicitud, cortocircuitada de raíz por una temprana - y, además, injustificada- apreciación, de carencia de fundamento manifiesto.

Una consideración añadida. La sentencia adolece de contradicción porque, tras mantener la improcedencia de analizar el fondo del asunto, a renglón seguido considera que, en cualquier caso, la sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de septiembre de 2014 "no plantea la diferencia que concurre en este caso entre un residente en la Unión Europea y un residente en Estado Unidos de América."

En fin, no se puede censurar a la recurrente por argumentar la discriminación denunciada desde la perspectiva sustancial o de fondo -que, a la vista de la causa de inadmisión de la solicitud de nulidad de pleno derecho por falta de fundamento, era totalmente procedente- y, al mismo tiempo, dejar sentado que no existe diferencia discriminatoria alguna a tenor de la sentencia del Tribunal de Justicia, esto es, desde esa misma óptica sustancial o de fondo.

QUINTO. - Consideraciones adicionales y remisión a la jurisprudencia

Al hilo de la primera de las cuestiones con interés casacional, esto es, la relativa a determinar si la doctrina del Tribunal de Justicia resulta de aplicación a residentes en Estados terceros, el abogado del Estado afirma que ya ha sido resuelta por las citadas sentencias 1546/2020 de 19 de noviembre (rca. 6314/2018); y 1.633/2020 de 30 de noviembre (rca. 4456/2018) y que, por ello, "ha perdido interés casacional y que es innecesario su análisis en este escrito."

Efectivamente, la cuestión ha sido ya aclarada, pero lo ha sido en línea con la posición de la recurrente y, en definitiva, en contra de la tesis mantenida por la Administración. Por eso, no se alcanza a comprender el sentido en que se invocan tales pronunciamientos en el escrito de oposición.

Continúa expresando el abogado del Estado que, con relación a las cuestiones de interés casacional segunda (determinar si la doctrina del Tribunal de Justicia constituye, por sí misma, motivo suficiente para declarar la nulidad de pleno derecho en las circunstancias del caso) y tercera (qué causa de nulidad de pleno derecho del artículo 217.1 LGT operaría y con qué limitación temporal), la sentencia

del Tribunal Supremo 1016/2020 de 16 de julio, rca 810/2019, aborda tales cuestiones, pero se trata por ahora de una sola sentencia "cuya reconsideración o matización se ha pedido respetuosamente por la Abogacía del Estado en otros recursos de casación".

Frente a ese alegato debe significarse que, la sentencia 1016/2020 de 16 de julio, constituye nuestro pronunciamiento matriz o inicial; sin embargo, ha sido reiterada y asumida por las otras dos sentencias citadas 1.546/2020 de 19 de noviembre y 1.633/2020 de 30 de noviembre en las que, precisamente, hemos declarado aplicable la doctrina del Tribunal de Justicia con relación a residentes en Estados terceros.

Recordaremos que, en la primera de estas sentencias, pusimos de manifiesto que la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 proclamó que la regulación para los no residentes, en la Ley ISD, que les impide, por tributar por obligación real, beneficiarse de las exenciones o bonificaciones establecidas por las Comunidades Autónomas gestoras del impuesto para los residentes en ellas - hipótesis que podría darse, además, para el impuesto sobre los bienes de una misma herencia-entraña un caso de diferencia "...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".

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

Consecuentemente, la jurisprudencia, ya asentada, es la siguiente:

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

2.- En cuanto a la interpretación del artículo 217.1 LGT, la nulidad de pleno derecho de una liquidación girada a un sujeto pasivo no residente en España, por el Impuesto sobre sucesiones, en aplicación de una ley declarada no conforme al Derecho de la Unión Europea, que es firme por haber sido consentida por éste antes de haberse dictado aquella sentencia, comporta que la liquidación adolezca de nulidad de pleno derecho, en virtud de la causa prevista en la letra a) del mencionado precepto, referida a los actos "a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional", pues no otro efecto cabe aplicar a un acto administrativo basado en una ley que, al margen de su evidente contravención del Derecho de la Unión Europea, consagra una situación de diferencia de trato discriminatoria entre los residentes y los no residentes (con quebrantamiento del artículo 14 de la CE) en cuanto al régimen de beneficios fiscales previstos para los primeros por razón de residencia, ya que la sentencia del TJUE declara que "(el Reino de España) ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España...y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste".

Como se ha referido, ya hemos aplicado esa jurisprudencia a situaciones en las que se constata una residencia en Estados terceros.

Si bien en las citadas sentencias 1.546/2020 de 19 de noviembre y 1.633/2020 de 30 de noviembre quien residía en el Estado tercero era el causante y, en este caso, es causahabiente, dicha circunstancia no obsta para mantener nuestra doctrina a la vista de la propia sentencia del TJUE de 3

de septiembre de 2014 y, en definitiva, a tenor de la aludida dimensión -exterior a la Unión- de la libre circulación de capitales (ex art. 63 TFUE).

Esas mismas razones, llevan también a considerar que ningún impedimento existe para proyectar nuestras conclusiones por el hecho de que la autoliquidación, su frustrada rectificación y la inadmisión de la solicitud de nulidad, acaecieran tras el pronunciamiento de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014.

Al contrario, dicha circunstancia debe reforzar nuestra posición- debiendo servir, precisamente, para realizar una "interpretación conforme" al derecho de la Unión de la DA 2.ª LISD, modificada por la Ley 26/2014, en el sentido de considerar incluidos en la misma a los residentes en Estados terceros.

A estos efectos, no se comparte la afirmación del escrito de oposición, relativa a que la contradicción con el derecho de la Unión imputable a la Ley ("la ley de cobertura", según el abogado del Estado) no se haya declarado por el Tribunal de Justicia en sentencia alguna "sino por tribunales internos" pues, a todos los efectos, este Tribunal Supremo, como juez nacional -igual que cualquier órgano judicial de cualquier Estado miembro- puede y debe comprobar la conformidad o adecuación de su norma nacional al derecho de la Unión sin que, además, ello deba comportar, necesariamente, "declaración" alguna, toda vez que la decisión que se adopte en torno a esa conformidad o adecuación, no es sino el resultado de la apreciación específica que se haga en el caso enjuiciado, dentro de los límites de la doctrina del acto claro (por todas, sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 2021, Consorzio Italian Management, C-561/19, ECLI: EU:C:2021:799).

Pero es que, incluso, dicha obligación recae también sobre la propia Administración que, en cierto modo, al ser llamada en primer término a interpretar y aplicar el ordenamiento jurídico, en la mayor parte de las ocasiones será también la primera en demostrar su fiabilidad en la salvaguarda del derecho de la Unión.

En este sentido, como hemos recordado en nuestra sentencia 1336/2021, de 16 de noviembre, rca 2871/2020, ECLI:ES:TS:2021:4371, si la Administración desatendiera dicho compromiso, estaría eludiendo su obligación de conducirse de acuerdo con el principio de legalidad (artículos 9.1 CE y 103.1 CE, preceptos ambos que deben de leerse -especialmente en este caso-, en íntima conexión con el artículo 93 CE), pues, tal escenario situaría a la Administración en una posición de irresponsabilidad, inaceptable para el Estado de Derecho, uno de los valores en que se fundamenta la Unión (art. 2 Tratado de la Unión Europea).

Pues bien, sobre la particular temática que nos ocupa, la Administración tributaria ha dado buena muestra de ese compromiso -aunque, obviamente, no en este específico caso- como ilustran las consultas vinculantes anteriormente referidas (V3151-18, de 11 de diciembre; y V3193-18, de 14 de diciembre), que llegan a recoger entre sus conclusiones que "no ha de tenerse en cuenta la exclusión de los países terceros ajenos al EEE en relación con el ámbito de aplicación de la disposición adicional segunda de la Ley 19/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Por lo tanto, el régimen regulado en dicha disposición adicional resultará aplicable en relación con todos los no residentes, con independencia de que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o en un país tercero", afirmaciones que resaltan aún más, si cabe, el carácter desfasado de la presente controversia casacional.

SEXTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente declarar lo siguiente:

"La doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea contenida en la sentencia de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España (asunto C-127/12; EU:C:2014:2130), resulta de aplicación a quienes no son residentes en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo, sino en Estados terceros, como Estados Unidos.

Dicha doctrina, aunque no constituye, por sí misma, motivo suficiente para declarar la nulidad de cualesquiera actos obliga, no obstante, en presencia de actos firmes, a considerar la invocación de una causa de nulidad de pleno derecho, prevista en la letra a) del apartado 1 del artículo 217 LGT."

En consecuencia, la sentencia de apelación debe ser casada y anulada por resultar contraria a la doctrina expresada.

En efecto, teniendo en consideración que, en este caso el acto frente al que se dirigió la solicitud de la nulidad de pleno derecho del artículo 217 LGT era firme; que la inadmisión apreció una carencia manifiesta de fundamento; y, que ese rechazo se contestó exhibiendo, precisamente, los sólidos fundamentos de la solicitud de la nulidad de pleno derecho, invocando la causa de la letra a) del apartado 1 de ese precepto, consideramos que los jueces de apelación debieron entrar a analizar la verdadera controversia del asunto, esto es, la procedencia o no de la rectificación de la autoliquidación, rectificación que, en este caso, presentaba, además, una clara dimensión de garantía del derecho de la Unión y que, adicionalmente, les obligaba a alcanzar la interpretación más favorable para salvaguardar la eficaz y correcta aplicación de sus determinaciones.

Ahora bien, por exigencias del principio dispositivo, la estimación del recurso de apelación debe llevar consigo

-al peticionarlo así la representación de doña Marcelina -, que declaremos su derecho a que sea admitida a trámite su solicitud de nulidad de pleno derecho contra la denegación de la rectificación de su autoliquidación por el impuesto sobre sucesiones, a cuyo efecto, se ordena retrotraer las actuaciones al momento anterior a dictarse la resolución de 23 de mayo de 2017 a fin de que la Administración tramite y resuelva ese procedimiento de nulidad de pleno derecho, con la máxima celeridad y con específica consideración a nuestra jurisprudencia.

SÉPTIMO. - Costas

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

FALLO

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

- 1.- Declarar como doctrina los criterios interpretativos expresados en el Fundamento de Derecho Sexto.
- 2.- Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de doña Marcelina, contra la sentencia de 7 de noviembre de 2019 de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso de apelación núm. 6/2019, sentencia que se casa y anula.
- 3.- Estimar el recurso de apelación núm. 6/2019 contra la sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso- Administrativo núm. 12, de 22 de octubre de 2018 (procedimiento ordinario 37/2017), anulando dicha sentencia y declarando el derecho de doña Marcelina a que sea admitida a trámite su solicitud de nulidad de pleno derecho contra la denegación de la rectificación de su autoliquidación por el impuesto sobre sucesiones, a cuyo efecto, se ordena retrotraer las actuaciones al momento

anterior a dictarse la resolución de 23 de mayo de 2017 a fin de que la Administración tramite y resuelva ese procedimiento de nulidad de pleno derecho, con la máxima celeridad y con específica consideración a nuestra jurisprudencia.

4.- No formular pronunciamiento sobre las costas en el recurso de casación, ni en las instancias. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.