

Los no residentes discriminados a efectos del ISD podrán solicitar la nulidad de sus liquidaciones firmes

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

Rocío Arias Plaza

Abogada de Gómez Acebo & Pombo

El Tribunal Supremo abre una vía adicional de actuación a los no residentes que hubieran resultado discriminados a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones por aplicación de la normativa que fue declarada contraria al Derecho de la Unión Europea en virtud de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre del 2014, permitiéndoles solicitar la nulidad de sus liquidaciones firmes.

1. Análisis de la sentencia

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 16 de julio del 2020 (rec. núm. 810/2019), analiza en casación si la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea contenida en la Sentencia de 3 de septiembre del 2014 —en la que se puso fin a la discriminación que venían sufriendo los no residentes a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones español— constituye por sí misma motivo suficiente para declarar, interpretando tanto el artículo 217.1 de la Ley General Tributaria como los principios de equivalencia y efectividad, la nulidad de pleno derecho de una liquidación tributaria girada a un sujeto pasivo no residente en España por el impuesto sobre sucesiones, en aplicación de una ley declarada no conforme con el Derecho de la Unión Europea, liquidación que es firme por haber sido consentida por éste antes de haberse dictado aquella sentencia.

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

En su análisis, el tribunal —tratando de determinar en qué medida son efectivos los instrumentos que nuestro ordenamiento interno ofrece para que el Derecho de la Unión alcance materialmente su primacía, sin trabas ni obstáculos— hace una interesante crítica acerca de la concepción que nuestro ordenamiento jurídico otorga al denominado *acto firme y consentido*, que en su opinión peca de ser «extrema y rigurosa —y un tanto automática—», ya que no permite atender en cada caso a las causas determinantes de ese pretendido consentimiento.

En ese sentido, el tribunal apunta que, en el supuesto analizado, la liquidación tributaria devino firme porque —atendiendo a la legislación vigente en ese momento— el contribuyente no se planteó recurrirla, sin que, en ningún momento previo a la propuesta de liquidación, la Administración le advirtiese del proceso existente frente a las instituciones europeas en el que se ponía en tela de juicio la ley española que amparaba la liquidación. Esto, a juicio del tribunal, permite dudar que en este caso pueda haber un acto propio de voluntad, ya que ésta está viciada. Bajo su criterio, si cambian las bases esenciales que presidieron tal pretendido consentimiento, falla el fundamento mismo de la imposibilidad de recurrir debido a una firmeza tan precariamente obtenida. De forma paralela, si decae la firmeza del acto como concepto y como obstáculo, decaen también las restricciones impugnatorias.

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, el Tribunal Supremo examina tanto si el acto cuestionado es nulo o no de pleno derecho como si ésta es la única vía que nuestro Derecho interno ofrece frente a las vulneraciones del Derecho de la Unión o si, por el contrario, cabe un sistema de adecuación a este ordenamiento un poco más amplio y flexible en aras de satisfacer el principio de efectividad del ordenamiento de la Unión. En ese sentido, se invoca la virtualidad del principio de buena administración, los principios a los que alude el artículo 103 de nuestra Constitución y la posibilidad de que la Administración pueda revocar de oficio un acto de gravamen en los términos del artículo 219 de la Ley General Tributaria.

Recuerda así el tribunal, en línea con la jurisprudencia comunitaria, que, en supuestos como el analizado, la forma de hacer valer el derecho vulnerado lo es por medio de las vías impugnatorias que ofrece el Derecho nacional, pero ello siempre que el sistema no imponga trabas o cargas excesivas para hacer valer la primacía de aquél. Pues bien, en la sentencia se detallan los argumentos que permiten afirmar que nuestro sistema impugnatorio es excesivamente rígido a la hora de ofrecer a los ciudadanos una vía adecuada y amplia para restablecer el derecho infringido, ante una manifestación clara y patente del Derecho de la Unión.

A esos efectos y partiendo de los dictados de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de enero del 2004 (as. 440/00), el Tribunal Supremo concluye que, si el principio de cosa juzgada no opera como límite infranqueable para la aplicación del Derecho de la Unión Europea porque se predica ésta incluso de las sentencias firmes, ello operará en mayor medida, y en virtud del principio de efectividad, para casos de la mal llamada *firmeza administrativa*. Y ello, sobre todo, cuando —como en el caso analizado— el acto firme y consentido

que se imputa al recurrente bien pudo ser inducido en buena parte por la propia conducta de la Administración autonómica, que no informó al interesado, ni cuando se seguía el procedimiento ni cuando se notificó la liquidación, de que pendía contra el Reino de España un procedimiento en que se ponía en tela de juicio la propia ley que amparaba una liquidación que en esos términos era discriminatoria para el contribuyente, lo que podría haberle llevado a valorar la decisión de impugnarla por tal razón.

Conforme a todo lo anterior, el Tribunal Supremo ha fijado los siguientes criterios interpretativos:

- 1) Aunque la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea contenida en su Sentencia de 3 de septiembre del 2014 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) Interpretando el artículo 217.1 de la Ley General Tributaria, una liquidación girada a un sujeto pasivo no residente en España por el impuesto sobre sucesiones, en aplicación de una ley declarada no conforme con el Derecho de la Unión Europea, que es firme por haber sido consentida por éste antes de haberse dictado aquella sentencia, adolece de nulidad de pleno derecho en virtud de la causa prevista en la letra *a* del mencionado precepto, referida a los actos «[q]ue lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional». No cabe aplicar otro efecto 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 —quebrantando así el artículo 14 de la Constitución— en cuanto al régimen de beneficios fiscales previstos para los primeros por razón de residencia.

2. Comentario final

En nuestra opinión, esta sentencia abre una vía adicional a los no residentes que hubieran resultado discriminados a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones por aplicación de la normativa que fue declarada contraria al Derecho de la Unión Europea en virtud de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre del 2014.

De ese modo, aunque con la publicación de la sentencia del tribunal europeo los contribuyentes ya pudieron solicitar la devolución de ingresos indebidos o instar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, la sentencia del Tribunal Supremo puede significar la apertura de una vía adicional para los contribuyentes que no fueron resarcidos de la discriminación causada. No obstante, deberán analizarse las circunstancias específicas de cada contribuyente. En ese sentido ha de advertirse que, atendiendo a la base del razonamiento del Tribunal Supremo —centrada en el consentimiento «viciado» del acto de liquidación por falta de

información de la Administración—, cabría interpretar que la nulidad podría solicitarse sólo respecto de aquellos procedimientos de aplicación de los tributos que, dando como resultado una liquidación del impuesto sucesorio, hubiesen comenzado tras el inicio del proceso seguido ante las instituciones europeas por esta cuestión. Sin embargo, atendiendo a la conclusión de la sentencia —dando entrada a la vía de la nulidad por vulneración del artículo 14 de la Constitución—, podría deducirse que, siempre que haya lesión de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, será posible solicitar y obtener tal nulidad.

Sin perjuicio de lo anterior, el razonamiento recogido en la sentencia podría trasladarse a otros supuestos en los que deberían analizarse las circunstancias del caso concreto y valorar si, a pesar de existir una liquidación firme, es posible su revisión mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión, sin olvidar que el mismo Tribunal Supremo, en sus sentencias de 8 de mayo del 2020, restringió la posibilidad de instar la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones del impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que hubieran adquirido firmeza con anterioridad a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo del 2017.