



Roj: **STS 4027/2022 - ECLI:ES:TS:2022:4027**

Id Cendoj: **28079130022022100393**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **02/11/2022**

Nº de Recurso: **5539/2020**

Nº de Resolución: **1424/2022**

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

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CLM 1793/2020,**

**ATS 4697/2021,**

**STS 4027/2022**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 1.424/2022**

Fecha de sentencia: 02/11/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5539/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 04/10/2022

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 5539/2020

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 1424/2022**

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 2 de noviembre de 2022.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **5539/2020**, interpuesto por la procuradora doña Llanos Ramírez Ludeña, en nombre y representación de **DOÑA María Inmaculada**, contra la sentencia de 5 de junio de 2020 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso contencioso-administrativo nº 655/2018, que confirma la resolución económico-administrativa, desestimatoria de la reclamación formulada frente al acuerdo de enajenación mediante subasta de un inmueble que había sido aportado como garantía para hacer frente al pago de una deuda por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones, no residentes, de 2012.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado y el letrado de la **JUNTA DE COMUNIDADES DE CASTILLA-LA MANCHA**.

Ha sido ponente la Excm.a. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia de 5 de junio de 2020 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso contencioso-administrativo nº 655/2018, que confirma la resolución económico-administrativa, desestimatoria de la reclamación formulada frente al acuerdo de enajenación mediante subasta de un inmueble que había sido aportado como garantía para hacer frente al pago de una deuda por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones, no residentes, de 2012.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: 1- Desestimamos el recurso contencioso-administrativo.

2- No hacemos imposición de costas".

### SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. La procuradora doña Llanos Ramírez Ludeña, en representación de doña María Inmaculada, defendida por el letrado don Joaquín Juárez Montoya, presentó escrito el 19 de agosto de 2020 preparando recurso de casación contra la sentencia de 5 de junio de 2020, anteriormente referida.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución judicial impugnada, identifica como infringidos los artículos 9.3, 24 y 31 de la Constitución Española ["CE"], así como la jurisprudencia contenida en las sentencias del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 2018, de la Sección 5ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, recurso de casación nº 62/17, (ECLI:ES:TS:2018:550), y de 19 de febrero, de la Sección 2ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, recurso de casación nº 4520/2011, (ECLI:ES:TS:2014:1189), y en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ("TJUE"), de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127-12.

La normativa y jurisprudencia aludidas se entienden vulneradas por cuanto la sentencia de instancia ha considerado que el principio de seguridad jurídica debe prevalecer frente al **Derecho** de la Unión Europea, habiéndose hecho primar la firmeza de la liquidación tributaria del Impuesto sobre Sucesiones sobre las exigencias de aplicación del **Derecho** de la Unión y sobre la declaración posterior del TJUE, de contravención de ese **Derecho** de la Unión por la normativa nacional, a fin de mantener su validez y de consagrar la ejecutividad del acto para posibilitar su recaudación.

2. La Sala de instancia, por auto de 16 de septiembre de 2020, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido tanto la recurrente como las administraciones estatal y autonómica recurridas, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

### TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 8 de abril de 2021, apreció que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

"[...] 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.

Determinar si la administración está facultada para ejecutar un acto firme consistente en una liquidación tributaria y proceder a la recaudación de la deuda tributaria resultante de la misma en el caso de que, con posterioridad a la adquisición de la firmeza, el Tribunal de Justicia declara que el **Derecho** de la Unión Europea se opone a la norma reguladora del impuesto, objeto de la liquidación.

Precisar si el contribuyente puede hacer valer la contravención con el **Derecho** de la Unión Europea, declarada por el Tribunal de Justicia, a fin de obtener la nulidad de una liquidación tributaria firme a través de una reclamación formulada frente a un acto de recaudación y si debe tener alguna influencia la circunstancia de que, de forma paralela, instara un procedimiento extraordinario para la revocación de la liquidación y se hubiera obtenido una resolución desestimatoria, finalmente, firme y consentida por el contribuyente.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 9.3 de la Constitución Española, 217 de la Ley 25/2003, General Tributaria, y 28 de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa".

2. La procuradora doña Llanos Ramírez Ludeña, en la representación ya acreditada de doña María Inmaculada, mediante escrito firmado el 25 de mayo de 2021, interpuso recurso de casación que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba y alega:

I. En relación a la primera cuestión de interés casacional, que "la sentencia recurrida vulnera el **Derecho** de la Unión Europea, en concreto el artículo 63 TFUE y la STJUE de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12".

Afirma que para la Sala de instancia, el principio de firmeza o cosa juzgada prima sobre la legalidad o el **Derecho** Europeo, y en base a ello desestima el recurso, añadiendo que "Si la Sala hubiese considerado la primacía del **Derecho** de la UE o del principio de legalidad, el fallo de la sentencia hubiera sido otro completamente opuesto o, al menos, existiría un pronunciamiento concreto sobre si sería de aplicación la STJUE de 3 de septiembre de 2014, como pedía esta parte, con independencia de que se hubieran podido desestimar el resto de peticiones de la inicial demanda".

Cita la sentencia 242/2018, de 19 de febrero (núm. recurso 62/2017), de la Sala Tercera del Tribunal, en la que se afirma que es de aplicación plena a un ciudadano extracomunitario, no residente en la Unión, lo previsto en los artículos 63 y 65 TFUE, así como los efectos de la STJUE de 3 de septiembre de 2014. Asimismo, considera de aplicación la Sentencia 550/2018, 13 de febrero, de la Sección 5ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, (RC 62/17), que se pronuncia sobre los efectos de la sentencia del TJUE, en relación a los residentes en países extracomunitarios.

Afirma que también "Hacienda (AEAT) ha asumido que NO puede discriminar a extracomunitarios con el Impuesto Sucesiones y Donaciones. La DGT en Consultas Vinculantes V3151-18 de 11/12/2018 (referida a andorranos) y V3193- 18, de 14/12/2018 (referida a rusos) asume la primacía **Derecho** UE (...)".

En relación a la segunda cuestión de interés casacional, sostiene que "la sentencia recurrida vulnera el art. 9.3 CE, el 24.1 CE y el 31.1 CE, al conceder primacía al principio de seguridad jurídica frente al principio de legalidad y al **Derecho** de la Unión", haciendo especial referencia "a la vulneración de la sentencia recurrida del artículo 28 LJCA".

En este punto afirma que para resolver esta cuestión se hace necesario "ponderar sobre la primacía de uno de estos dos principios: la seguridad jurídica o la legalidad" y "[v]alorar a cuál de ellos debemos dar primacía en el ámbito de la recaudación de tributos. Esta parte sostiene que en el ámbito **tributario**, debe primar el principio de legalidad y consecuentemente el principio de capacidad económica, y que la administración no está facultada para llevar a cabo la ejecución de un acto firme de liquidación de deuda tributaria, que a posteriori, por STJUE, resulta opuesto al **Derecho** UE".

Sostiene que "la firmeza de la liquidación del impuesto de sucesiones se alcanzará cuando sea firme en vía judicial la reclamación de la tutela judicial efectiva para el administrado, por lo que no procedía la enajenación del bien ofrecido como garantía hipotecaria, máxime cuando no se había resuelto, en el momento de la enajenación, la reclamación presentada ante el TEAR, y esa no resolución de la reclamación económico administrativa era conocida por la AEAT, por cuanto toda la tramitación ante el TEAR se realizó a través del registro de Hacienda".



Aduce que "la STS 242/2018, de 19 de febrero, establece que no es exigible al administrado la obligación de recurrir aquella liquidación, por cuanto todavía no se había dictado la STJUE. Según esto desaparecería la firmeza por consentimiento de aquella liquidación, que sustenta la "doble capa de firmeza" de la sentencia ahora recurrida en casación. Con apoyo en la STS 242/2018, sostenemos que ese acto de liquidación del impuesto no debería ser considerado como "firme" o que en todo caso la AEAT debería haber entrado a fijar su firmeza a la luz de la STJUE, como se le pidió en dos ocasiones. La AEAT nunca quiso entrar a conocer del fondo del tema, la aplicación a esa liquidación tributaria de la STJUE. Sostuvo el acto y lo que es peor, lo ejecutó".

En relación a la tercera cuestión de interés casacional alega que la "sentencia recurrida no se pronuncia sobre la vulneración por la AEAT del art. 217 y 219 de la Ley 25/2003, LGT, y es contraria al criterio de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, contenido en la STS 242/2018, de 19 de febrero, y STS 1016/2020, de 16 de julio".

Considera, en relación a la interpretación del art. 217.1 LGT, que "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, adolece 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".

Añade que razones de justicia y legalidad justifican que el administrado pueda acudir a los órganos de la Administración para instar la revocación del acto administrativo ante un sobrevenido cambio de circunstancias.

Asimismo, alega que el principio de buena administración, así como los del art. 103 CE, "pueden imponer a la administración el deber de anular de oficio una liquidación nula que se sabe, cuando se dictó, amparada en una norma que se sospecha, en un proceso judicial comunitario, contraria al **derecho** de la UE, y también puede revocar de oficio un acto de gravamen en los términos del art. 219 LGT sin que sea dable invocar un pretendido **derecho** a no hacer nada al respecto".

Concreta que las pretensiones deducidas y pronunciamientos solicitados son los siguientes:

"[...] **I.-** Que case y anule por contraria al **Derecho** de la UE, la jurisprudencia del TJUE, y la jurisprudencia del TS, la sentencia nº 193 de 5 de junio de 2020 del T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2, recurrida en casación.

**II.-** Que dando respuesta a la primera cuestión de interés casacional, declare que a Doña María Inmaculada, ciudadana argentina, le es de aplicación la sentencia de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127-12, dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, para la liquidación del impuesto de sucesiones de la herencia recibida de su marido.

**III.-** Que dando respuesta a la tercera cuestión de interés casacional, declare que la liquidación del impuesto de sucesiones que le fue practicada por la AEAT no es ajustada a **derecho**, al incumplir el **Derecho** UE, en concreto el art. 63.1 TFUE, por representar una restricción a la libre circulación de capitales, entre Estados miembros de la Unión Europea y Estados terceros. En consecuencia, declare la nulidad de la inicial liquidación del impuesto de sucesiones y todas las liquidaciones posteriores que devienen de la inicial liquidación, en las que se iban acumulando nuevas cantidades por intereses y recargos o sanciones

**IV.-** Que dando respuesta a la segunda cuestión de interés casacional, declare que la administración no estaba facultada para ejecutar el acto firme de liquidación tributaria y proceder a la recaudación de la deuda tributaria.

**V.-** Que se condene a la AEAT a que dicte una nueva liquidación del impuesto de sucesiones de acuerdo con la sentencia del TJUE en la que tenga en cuenta las bonificaciones para los residentes en Castilla-La Mancha.

**VI.-** Que se condene a la AEAT, para que una vez liquidado por la actora el impuesto de sucesiones legalmente calculado, le sea devuelto el bien inmueble que avaló el pago de dicho impuesto, bien en natura o en su equivalente metálico, en cuyo caso se deberá tener en cuenta la valoración usada por la AEAT para la liquidación del impuesto y posterior enajenación del bien.

**VII.-** Que se condene en costas de la primera instancia a la administración demandada".

#### **CUARTO. Oposición del recurso de casación.**

1. El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición al recurso de casación en fecha 7 de julio de 2021, que observa los requisitos legales, y en el que alega, en primer término, la "disonancia" entre el auto de admisión y el debate en la instancia en relación con la primera cuestión de interés casacional, pues "si bien ante el Tribunal "a quo", la Recurrente planteó la cuestión de si la STJUE de 3-9-2014 es de aplicación a los residentes extracomunitarios, ésta no fue resuelta por la STSJCLM, sin que a pesar de ello, la interesada esgrimiera al



preparar el recurso incongruencia omisiva alguna, que habría exigido la previa solicitud de complemento de la Sentencia", añadiendo que "De cualquier manera, la cuestión relativa a la aplicación de la doctrina de la STJUE de 3-9-2014, a los no residentes en la UE ni en el EEE, ha sido resuelta, no solo en relación con la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en Sentencias de la Sección 5ª, como la de 19-2-2018, en el RCA 62/2017 que cita el ATS de 8-4-2021. También por la Sección 2ª a la que ahora tenemos el honor de dirigirnos, en reclamaciones contra liquidaciones del ISD, ya en las SSTs de 19-11-2020 (RCA 6314/2018) y 30-11-2020 (RCA 4456/2018)".

Aduce que la segunda cuestión alude "a la eficacia de las SSTJUE y a si tienen efecto retroactivo, esto es: si inciden sobre los actos administrativos firmes anteriores a ellas". A tal fin, sostiene que la "posición de esta Abogacía del Estado es que, en general, las SSTJUE no tienen efecto retroactivo sobre los actos administrativos firmes anteriores a ellas sino declarativo y que, también en general, la infracción del **Derecho** de la UE, "per sé", no encaja en ninguna causa de nulidad de pleno **derecho** del art. 217.1 LGT (ni tampoco en las del art. 47.1 de la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, LPAC)". Añade que "[n]o se desconoce, sin embargo, que esa Sección, en el caso concreto que ahora nos ocupa del ISD de los no residentes, en relación con la STJUE de 3-9-2014, ha declarado ya ( STS de 16-7-2020, RCA 810/2019) que las infracciones del **Derecho** de la UE que esa Sentencia aprecia, son constitutivas de causa de nulidad de pleno **derecho** del art. 217.1.a) LGT" y afirma que "Se discrepa de la citada Sentencia cuya reconsideración se ha solicitado respetuosamente de la Sala en varios recursos de casación pendientes de admisión a esta fecha. Por ello, de momento, el planteamiento general defendido por esta representación se sigue considerando válido". Tras resumir su planteamiento, concluye que "las SSTJUE, en general, tienen efecto declarativo y la infracción del **Derecho** de la UE, no supone que sean nulos de pleno **derecho** los actos dictados en aplicación de las leyes que hayan incurrido en dicha infracción, declarada por el TJUE. En particular, en el caso de liquidaciones por el ISD de no residentes, afectadas por la STJUE de 3-9-2014, se considera también que no son nulas de pleno **derecho** y por tanto, las que eran firmes antes de dicha STJUE eran perfectamente ejecutivas".

Sostiene que "[l]o anterior no quiere decir que quien paga una liquidación tributaria dictada al amparo de una ley contraria al **Derecho** UE, no tenga ningún cauce para recuperar lo que pagó indebidamente. Lo que decimos es que la nulidad de pleno **derecho**, no es el cauce. En estos supuestos, los administrados tienen diversos mecanismos de reacción, como puede ser la responsabilidad patrimonial del Estado legislador".

Interesa que se sienten los siguientes criterios interpretativos y que se matice la STS de 16-7-2020, RCA 810/2019, en los siguientes términos:

"La Administración ESTÁ facultada para ejecutar un acto firme consistente en una liquidación tributaria y proceder a la recaudación de la deuda tributaria resultante de la misma en el caso de que, con posterioridad a la adquisición de la firmeza, el Tribunal de Justicia declara que el **Derecho** de la Unión Europea se opone a la norma reguladora del impuesto, objeto de la liquidación, SALVO QUE EL INTERESADO reaccione frente a dicha liquidación, después del pronunciamiento del TJUE, A TRAVÉS DE ALGUNO DE LOS MECANISMOS QUE EL ORDENAMIENTO JURÍDICO PONE A SU DISPOSICIÓN EN CUYO CASO HABRÁ QUE ESTAR A LO QUE RESULTE DE LOS MISMOS.

-El contribuyente NO puede hacer valer la contravención con el **Derecho** de la Unión Europea, declarada por el Tribunal de Justicia, a fin de obtener la nulidad de una liquidación tributaria firme a través de una reclamación formulada frente a un acto de recaudación y si, de forma paralela, instara un procedimiento extraordinario para la revisión de la liquidación y hubiera obtenido una resolución desestimatoria firme y consentida, ELLO CONLLEVA LA NECESARIA INADMISIÓN, O DESESTIMACIÓN, DE LA RECLAMACIÓN FRENTE AL ACTO DE RECAUDACIÓN.

-El principio de efectividad del **Derecho** de la UE no se opone a que se establezcan plazos y otros mecanismos razonables para obtener la devolución de lo pagado como consecuencia de tributos luego declarados contrarios a ese **Derecho**.

-Las SSTJUE 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, 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.

-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".

Termina solicitando:



"Que, teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso, previos los trámites oportunos, interpretando los preceptos y jurisprudencia invocados en la forma propuesta, dicte sentencia que lo desestime confirmando la sentencia recurrida".

2. El letrado de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha presentó escrito en fecha 6 de julio de 2021, manifestando no formular oposición al recurso y solicitando se dejase sin efecto la personación de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha en el presente recurso.

#### **QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.**

Por providencia de 9 de julio de 2021, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesaridad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 14 de julio de 2022, se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 4 de octubre de 2022, día en que efectivamente se inició la deliberación, finalizando el 11 de octubre siguiente en que tuvo lugar su votación y fallo, con el resultado que se expresa a continuación.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO. Objeto del recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.**

1. La cuestión que el recurso de casación suscita consiste, en primer término, en 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.

En segundo lugar, determinar si la administración está facultada para ejecutar un acto firme consistente en una liquidación tributaria y proceder a la recaudación de la deuda tributaria resultante de la misma en el caso de que, con posterioridad a la adquisición de la firmeza, el Tribunal de Justicia declara que el **Derecho** de la Unión Europea se opone a la norma reguladora del impuesto, objeto de la liquidación.

Y, en último término, precisar si el contribuyente puede hacer valer la contravención con el **Derecho** de la Unión Europea, declarada por el Tribunal de Justicia, a fin de obtener la nulidad de una liquidación tributaria firme a través de una reclamación formulada frente a un acto de recaudación y si debe tener alguna influencia la circunstancia de que, de forma paralela, instara un procedimiento extraordinario para la revocación de la liquidación y se hubiera obtenido una resolución desestimatoria, finalmente, firme y consentida por el contribuyente.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que aparecen recogidos en el auto de admisión, son los siguientes:

2.1. El 10 de octubre de 2102, se notificó a la Sra. María Inmaculada liquidación del Impuesto de Sucesiones por parte de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT, oficina responsable de la gestión del impuesto al ser el sujeto pasivo ciudadano extracomunitario no residente.

Debido a su condición de residente en Argentina, se consideró de aplicación la legislación general del Estado sobre el Impuesto de Sucesiones en lugar de la legislación autonómica castellano-manchega, a pesar de que el inmueble que había heredado se ubicaba en Castilla-La Mancha. Ello provocó que no le correspondiera aplicar una reducción del 95% en la base imponible del impuesto. El importe de la liquidación girada fue de 161.848,75 €. Frente a dicha liquidación no se presentó recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa, de modo que quedó firme.

2.2. El 17 de diciembre se dictó y notificó providencia de apremio que tampoco fue objeto de recurso, quedando igualmente firme.

2.3. El 11 de abril de 2013 se concedió aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria, otorgándose garantía hipotecaria sobre un local de la interesada situado en la calle Luis Vives nº 12, CP 02005, de Albacete, Finca Registral 616 del Registro de la propiedad nº 3 de Albacete, con referencia catastral 8778207WJ9187H0001.

2.4. Con ocasión de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España, C-127/12, que declaró contrarias al **Derecho** de la Unión las diferencias de la norma española en el tratamiento 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, en fecha 11 de marzo de 2015, la hoy



recurrente presentó ante la administración tributaria solicitud de declaración de nulidad de pleno **derecho** de la liquidación antes mencionada.

**2.5.** El 3 de febrero de 2016, como consecuencia de la falta de cumplimiento del acuerdo de fraccionamiento y aplazamiento, se aprobó la enajenación del inmueble hipotecado mediante subasta a celebrar el 4 de mayo de 2016 a las 10 horas. Este último acuerdo fue objeto de reclamación económico-administrativa, presentada el 23 de marzo de 2016, en la que se solicitaba tanto la suspensión de la venta como la nulidad de la liquidación original con fundamento en la sentencia del TJUE referida.

Al mismo tiempo, se presentó escrito dirigido al jefe de la Dependencia de recaudación, solicitando igualmente la suspensión de la subasta, petición que fue estimada en vista de que la interesada había solicitado también la declaración de nulidad de pleno **derecho** de la liquidación.

**2.6.** Respecto de la solicitud de nulidad presentada en fecha 11 de marzo de 2015, la administración dictó un acto, el 14 de septiembre de 2016, declarando la inadmisión de la misma por no basarse en ninguna de las causas de nulidad del artículo 217 LGT. Esta resolución fue notificada a la interesada el 21 de diciembre de 2016.

Con anterioridad a la notificación de esta última resolución administrativa, la interesada presentó un escrito ante el TEAR conminándole a la resolución de la reclamación que se había formulado el 23 de marzo de 2016 y a la suspensión de cualquier actuación ejecutiva de la liquidación. En respuesta a esta solicitud, el Tribunal Económico-administrativo Regional, el 28 de noviembre de 2016, declaró que no procedía suspender la subasta porque ya se encontraba suspendida.

**2.7.** Interpuesto recurso de reposición contra la resolución de inadmisión de la solicitud de nulidad antes referida, fue desestimado el 10 de febrero de 2017 con fundamento en que, no habiendo causas de nulidad, lo que se pedía era una revocación, así como en que la figura de la revocación solo es aplicable de oficio. Esta resolución no se recurrió, quedando por consiguiente firme.

**2.8.** El procedimiento de recaudación siguió su curso hasta que se efectuó adjudicación directa del bien por 68.100 euros el 13 de septiembre de 2018.

**2.9.** En fecha 12 de diciembre de 2018 se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la desestimación presunta de la reclamación económico-administrativa antes mencionada, que había sido interpuesta en fecha 23 de marzo de 2016, en la que, frente al acuerdo de enajenación del inmueble hipotecado, se solicitaba tanto la suspensión de la venta como la nulidad de la liquidación original con fundamento en la sentencia del TJUE de 2014.

El 15 de abril de 2019 se dictó resolución expresa en esta reclamación económico-administrativa, ampliándose a la misma el recurso contencioso-administrativo.

El recurso fue desestimado por la sentencia de 5 de junio de 2020, que constituye el objeto del presente recurso de casación.

La *ratio decidendi* de la sentencia se contiene en el fundamento jurídico quinto, cuyo tenor es el siguiente:

"[...] En principio los cuatro aspectos anteriores concurrirían en el presente caso, salvo el tercero (pues, como ya hemos dicho antes, la liquidación quedó firme al no acudir la interesada a la vía judicial). Así, en primer lugar, la liquidación parece quedar contradicha por la posterior STJUE; en segundo lugar, existen vías para la revisión y revocación de actos administrativos firmes ( arts. 213 y siguientes de la LGT) y, por último, la revisión se pidió en un margen razonable desde la STJUE (unos pocos meses).

Ampliando lo dicho respecto de la existencia de vías de revisión y revocación de los arts. 231 y siguientes de la LGT, en efecto no cabe descartar completamente que la liquidación estuviera incurso en causa de nulidad del art. 217.1.a LGT, si conectamos la cuestión con el principio de igualdad, o, en cuanto a la revocación del art. 219, podemos traer a colación nuestra reciente sentencia dictada en el recurso contencioso-administrativo 235/2018, donde señalamos que dicha institución no puede concebirse como potestad a ejercer sobre la base de criterios de oportunidad y falta de motivación, por mucho que sea de oficio, entendiendo que puede excitarse por el particular el ejercicio de dicha potestad oficial.

Ahora bien, por mucho que todo esto pueda ser así, en el caso de autos el sujeto pasivo ha mostrado una desatención suplementaria a las exigencias jurídico-procesales de reacción frente a los actos firmes establecidas por las leyes que hace que la situación creada exceda de lo que es posible salvar. No se trata ya de que la interesada dejase firme la liquidación y la providencia de apremio (en ese momento aún no se conocía el criterio del TJUE y puede por ello tolerarse la inactividad), sino de que los remedios a que nos hemos referido en el párrafo anterior ya fueron ejercitados por la interesada y, frente a la negativa de la Administración,



también dejó devenir firme dicha negativa. De este modo, los remedios a que nos hemos referido en el párrafo anterior ya fueron intentados y frente a la negativa administrativa el actor tampoco reaccionó, pese a que en ese instante ya sí conocía la doctrina del TJUE y la respuesta de la Administración. De este modo hay una doble capa de firmeza que resulta imposible levantar, pues el único remedio que se ha considerado factible, como hemos dicho, fue ya ejercido y dejado fenecer la acción por falta de impugnación de la decisión administrativa. Dice el actor que la Administración solo ofreció una respuesta formal a la petición de revisión, pero ello nada quita al hecho de se (sic) obtuvo una respuesta negativa que se dejó devenir firme.

La recurrente actúa como si las exigencias formales de recurso careciesen por completo de valor, cuando son exigencias legales que producen efecto preclusivo. Hasta tal punto hace caso omiso de tales exigencias que siendo el acto recurrido un acuerdo de enajenación, afirma que el pleito no se refiere a él, sino a la liquidación original. Así podría ser si los actos anteriores no se le hubieran notificado, pero no es el caso, de modo que es obvio que si, a través de la impugnación del acuerdo de ejecución, se quiere impugnar la liquidación, la excepción de acto firme y consentido del art. 28 Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa resulta de aplicación. Tampoco cabe confundir la impugnación del acuerdo de enajenación con la impugnación que debería haberse hecho del acto por el que se denegó la revisión de la liquidación.

En suma, la parte dejó devenir firme no solo la liquidación, sino también la denegación del único remedio contra dicha firmeza que podía derivar de la STJE (no entramos en la cuestión de las acciones de responsabilidad patrimonial). Esta Sección nunca ha hecho una interpretación rigorista de las exigencias formales, pero ello no quiere decir que no existan y que haya situaciones en que es imposible salvarlas sin gravísimo quebranto para la seguridad jurídica. Es lo que pasaría si al hilo de la impugnación de un mero acto ejecutivo se permitiera esta Sala la revisión de una liquidación firme respecto de la que, además, quedó firme también la intentada vía de la revisión.

El recurso contencioso-administrativo ha de ser desestimado por tanto".

#### **SEGUNDO. Primera cuestión de interés casacional.**

1. La primera cuestión de interés casacional consiste, como se ha expuesto, en 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.

Aduce el Abogado del Estado en su escrito de oposición al recurso de casación que existe una disonancia entre el auto de admisión y el debate en la instancia, y esgrime la pérdida sobrevenida de interés casacional de tal cuestión.

Dicha alegación no puede ser admitida toda vez que, como ya ha expuesto esta Sala y Sección en reciente sentencia de 6 de abril de 2022 (RCA 2527/2020), el verdadero 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, Argentina- 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, por lo que la cuestión relativa a la aplicación de la doctrina de la STJUE de 3 de septiembre de 2014 a los residentes extracomunitarios no puede considerarse ajena al recurso, sino, antes al contrario, un pilar fundamental sobre el que se asienta este recurso.

2. Tal cuestión, ha sido objeto de examen y resolución en varias sentencias anteriores de esta Sala, como lo pone de relieve el auto de admisión en su razonamiento jurídico quinto al citar la sentencia de la Sección Quinta de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de 19 de febrero de 2018, RCA 62/2017, que reconoce, a efectos de analizar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, la aplicación a un residente en un Estado tercero de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014; el Abogado del Estado en su escrito de oposición, al citar las sentencias de la Sección Segunda de esta Sala dictadas en reclamaciones formuladas contra liquidaciones del ISD, en concreto, las sentencias 1546/2020 de 19 de noviembre (RCA 6314/2018) y 1633/2020 de 30 de noviembre (RCA 4456/2018); y, por último, la reciente sentencia ya referida de 6 de abril de 2022 (RCA 2527/2020).

Conviene a tal fin remitirnos a la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera de 19 de noviembre de 2020 (recurso 6314/2018) por ser la primera en la que esta Sección se pronunció sobre dicha cuestión a los efectos del artículo 88.3.a) LJCA. En efecto, como se recoge en la sentencia referida, si bien tal pronunciamiento sí lo había hecho la Sección Quinta de esta Sala Tercera, con motivo de recursos contencioso-administrativos que, sobre la misma materia, versaban 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, sin embargo, no lo había hecho la Sección Segunda de esta Sala, competente en materia tributaria, por lo que entendió la Sección de admisión que esta Sección debía pronunciarse al respecto.

Desde esta perspectiva, este recurso es sustancialmente idéntico al decidido en nuestra sentencia de 19 de noviembre de 2020 (recurso de casación nº 6314/2018), en sentido desestimatorio de la pretensión casacional deducida, en aquel caso, por la Administración del Estado, en un asunto semejante en lo sustancial al que ahora nos ocupa, en el que se sienta la siguiente doctrina jurisprudencial:

"[...] 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".

La doctrina jurisprudencial sentada en la citada sentencia, seguida en sentencias posteriores, resulta íntegramente de aplicación al actual recurso de casación.

### **TERCERO. Segunda cuestión de interés casacional.**

1. La segunda cuestión de interés casacional por la que se nos pregunta, consiste en determinar si la administración está facultada para ejecutar un acto firme consistente en una liquidación tributaria y proceder a la recaudación de la deuda tributaria resultante de la misma en el caso de que, con posterioridad a la adquisición de la firmeza, el Tribunal de Justicia declara que el **Derecho** de la Unión Europea se opone a la norma reguladora del impuesto, objeto de la liquidación.

En definitiva, se trata de determinar la ejecutividad de las liquidaciones tributarias firmes afectadas posteriormente por una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que declara la infracción del **derecho** de la UE por la norma legal a cuyo amparo se dictaron.

2. Como ya hemos expuesto en anteriores fundamentos jurídicos, la sentencia recurrida reprocha a la recurrente que se ha producido una "*doble capa de firmeza*" que resulta imposible levantar. En efecto, funda su fallo desestimatorio en que, a pesar de que no pueda descartarse completamente que la liquidación estuviera incurso en la causa de nulidad del artículo 217.1.a) LGT y de que la revocación del art. 219 sea un procedimiento que pueda excitarse por el particular, en este caso la recurrente mostró una evidente "*desatención*" a las exigencias jurídico-procesales, de reacción frente a los actos firmes, establecidas por las leyes, lo que deduce de que, aunque se interesara la nulidad de la liquidación que había devenido firme, no se impugnó la resolución que acordó la inadmisión de esa solicitud, dejándola firme y consentida, "*pese a que en ese instante ya sí conocía la doctrina del TJUE y la repuesta de la Administración*". Por este motivo la Sala de instancia consideró que se había producido esa "*doble capa de firmeza*" que resultaba imposible levantar.

3. Aduce el abogado del Estado, en relación a esta segunda cuestión de interés casacional, que este debate no es nuevo en esta Sala y Sección, pues no desconoce que esta Sección, en el caso concreto que ahora se aborda del ISD de los no residentes, en relación con la STJUE de 3-9-2014, "*ha declarado ya ( STS de 16-7-2020, RCA 810/2019 ) que las infracciones del Derecho de la UE que esa Sentencia aprecia, son constitutivas de causa de nulidad de pleno derecho del art. 217.1.a) LGT "*, si bien añade que "*[s]e discrepa de la citada Sentencia cuya reconsideración se ha solicitado respetuosamente de la Sala en varios recursos de casación pendientes de admisión a esta fecha*" por lo que considera su planteamiento "*de momento*" válido y pasa a resumirlo.

4. La adecuada solución de dicha cuestión exige remitirse a las consideraciones efectuadas por esta Sala y Sección en su reciente sentencia de 6 de abril de 2022 (recuso 2575/2020), en la que se da respuesta fundada a las alegaciones similares planteadas por el abogado del Estado en su escrito de oposición.

En esta sentencia se declara:

"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 2ª 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."

5. Las consideraciones efectuadas dan respuesta a la segunda cuestión de interés casacional que nos ha sido planteada, en el sentido de concluir que la Administración no está facultada para ejecutar un acto firme consistente en una liquidación tributaria y proceder a la recaudación de la deuda tributaria resultante de la misma en el caso de que, con posterioridad a la adquisición de la firmeza, el Tribunal de Justicia declare que el **Derecho** de la Unión Europea se opone a la norma reguladora del impuesto, objeto de la liquidación.

Es más, la Administración no sólo no estaba facultada para ejecutar la liquidación tributaria firme, sino que debió declarar la nulidad de pleno **derecho** de la liquidación tributaria girada al sujeto pasivo no residente en España y abstenerse de realizar ningún acto de recaudación de la deuda tributaria desde el momento en que el Tribunal de Justicia declaró que el **Derecho** de la Unión Europea se oponía a la norma reguladora del impuesto, objeto de la liquidación.

En efecto, ya se ha expuesto que corresponde a la Administración garantizar la correcta aplicación del **Derecho** de la Unión Europea, inaplicando, en su caso, cualesquiera normas nacionales cuando constate que sus disposiciones dotadas de efecto directo se oponen a tales normas nacionales.

Consecuentemente, ante la solicitud de nulidad de pleno **derecho** planteada por la interesada al amparo del artículo 217 de la LGT frente a la liquidación provisional firme, en la que invocaba la nulidad de la liquidación al existir trato discriminatorio por su condición de no residente, con fundamento en la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, la Administración estaba obligada a considerar que se estaba invocando la causa de nulidad prevista en la letra a) del apartado 1 del artículo 217 LGT, debiendo haber entrado a resolver dicha solicitud, y no a inadmitirla a trámite como hizo en resolución de 14 de septiembre de 2016.

De esta forma, interpretando el artículo 217 LGT, la Administración debió declarar 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, y considerar que la liquidación adolecía 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, como declaró

esta Sala en sentencia de fecha 16 de julio de 2020 -RCA 810/2019-, 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*".

Y si, como decimos, la Administración debió declarar la nulidad de pleno **derecho** de la liquidación firme por comportar la existencia de una diferencia de trato discriminatoria, expresiva de una infracción del **derecho** de igualdad de los no residentes sobre los residentes en el tratamiento que reciben en el impuesto sucesorio, con mayor medida debió de abstenerse de realizar cualquier acto de ejecución, pues así lo exige el principio de efectividad del ordenamiento de la Unión, lo que comporta que los actos dictados en ejecución de una liquidación tributaria nula, sean igualmente nulos de pleno **derecho**.

6. En este sentido, esta Sala en sus recientes sentencias dictadas el 4 y 6 de julio de 2022 ( RCA 6410/2019 y 6202/2019, respectivamente) y 12 de julio de 2022 (RCA 4881/2020), en las que se examina la normativa reguladora del modelo 720, ha realizado las siguientes consideraciones sobre la obligación de inaplicar la norma nacional como efecto de la primacía del **Derecho** de la Unión Europea:

"Es preciso partir de la base estructural del carácter vinculante del **Derecho** de la Unión Europea, que **obliga a los jueces y tribunales ordinarios de los Estados miembros, al enfrentarse con una norma nacional incompatible con el Derecho de la Unión**, como es el caso de la que es de aplicación, **a inaplicar la disposición nacional, ya sea posterior o anterior a la norma de Derecho de la Unión** ( STJCE 9-3-78 asunto Simmenthal, 106/77; STJUE 22-6-10, asunto Melki y Abdeli, C-188/10 y C-189/10; y de 5-10-10 asunto Elchinov, C-173/09).

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse acerca del principio de primacía, en la sentencia 215/2014, de 18 de diciembre y, en la sentencia 232/2015, de 5 de noviembre. También en la sentencia 145/2012, de 2 de julio, se refería a la primacía del **Derecho** de la Unión Europea como técnica o principio normativo destinado a asegurar su efectividad, reconociendo esa primacía de las normas del ordenamiento comunitario, originario y derivado, sobre el interno, y su efecto directo para los ciudadanos, asumiendo la caracterización que de tal primacía y eficacia había efectuado el Tribunal de Justicia, entre otras, en las sentencias Van Gend & Loos, de 5-2-63 y Costa ENEL de 15-7-64.

Así, cabe recordar, con la doctrina del Tribunal Constitucional ( SSTC 232/2015, de 5 de noviembre y 145/2015, de 2 de julio) sobre el alcance del principio de primacía del **Derecho** de la Unión Europea, que **la naturaleza declarativa de las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que resuelven recursos por incumplimiento no afecta a su fuerza ejecutiva** (derivada directamente del art. 244 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, hoy art. 280 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea, donde se establece expresamente que "*las sentencias del Tribunal de Justicia tendrán fuerza ejecutiva*"), ni obstaculiza sus efectos *ex tunc*.

**Además de la naturaleza ejecutiva de las sentencias dictadas en un procedimiento por incumplimiento, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha confirmado el efecto *ex tunc* de dichas resoluciones**, sin perjuicio de la facultad del Tribunal de limitar temporalmente los efectos de sus Sentencias *ex art. 231 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea* (hoy art. 264 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea). **Los derechos que corresponden a los particulares no derivan de la sentencia que declara el incumplimiento sino de las disposiciones mismas del Derecho comunitario que tienen efecto directo en el ordenamiento jurídico interno** (Sentencias de 14 de diciembre de 1982, asunto Waterkeyn, antes citada, apartado 16, y de 5 de marzo de 1996, asuntos Brasserie du pêcheur y Factortame, C-46/93 y C-48/93, Rec. p. I-1029, apartado 95)".

Ello comporta que los actos de aplicación en el **derecho** interno que incumplen las disposiciones del **Derecho** Comunitario son nulos con efectos *ex tunc* y por ello cabe la reacción contra aquellos con fundamento en el efecto directo y la primacía de dichas disposiciones del **Derecho** Comunitario, lo que, a su vez, significa que tanto si se trata de un acto de aplicación de los tributos, como de una resolución de un Tribunal Económico Administrativo o de una sentencia judicial que haya devenido firme, el interesado puede reaccionar contra las mismas.

**CUARTO. Tercera cuestión de interés casacional.**



La tercera cuestión de interés casacional por la que se nos pregunta, es la relativa a precisar si el contribuyente puede hacer valer la contravención con el **Derecho** de la Unión Europea, declarada por el Tribunal de Justicia, a fin de obtener la nulidad de una liquidación tributaria firme a través de una reclamación formulada frente a un acto de recaudación y si debe tener alguna influencia la circunstancia de que, de forma paralela, instara un procedimiento extraordinario para la revocación de la liquidación y se hubiera obtenido una resolución desestimatoria, finalmente, firme y consentida por el contribuyente.

La respuesta a esta cuestión exige, de un lado, atender a las circunstancias de hecho del caso concreto, y de otro, reformular la cuestión de interés casacional en el sentido de precisar si el contribuyente, al hilo de la impugnación de un acto de ejecución, puede solicitar nuevamente la revisión de una liquidación firme cuando la inicial solicitud de nulidad fue inadmitida a trámite por la Administración.

Ya se ha expuesto que corresponde a la Administración y, en particular, a los tribunales económico-administrativos, garantizar la correcta aplicación del **Derecho** de la Unión Europea, inaplicando, en su caso, cualesquiera normas nacionales cuando, agotadas las posibilidades de su interpretación conforme al **Derecho** de la Unión, constate que sus disposiciones dotadas de efecto directo se oponen a tales normas nacionales.

La adecuada solución de la cuestión, tal y como la hemos reformulado, exige atender a las circunstancias concretas del caso, de las que se desprende que la hoy recurrente presentó una solicitud de nulidad de pleno **derecho** de la liquidación, ex artículo 217 de la LGT, que fue inadmitida por la Administración por considerar que no se basaba en ninguna de las causas de nulidad del referido precepto. Y, habiendo interpuesto la interesada recurso potestativo de reposición contra la resolución de inadmisión anteriormente referida, en el que manifestaba su disconformidad con el acuerdo adoptado por el Director del Departamento de Gestión Tributaria, apoyando su impugnación, en síntesis, en que lo que solicitaba implícitamente era la revocación de la liquidación para que se practique una nueva conforme a lo dispuesto en la Sentencia del TJUE, la Administración dictó resolución el 10 de febrero de 2017 desestimando el recurso de reposición interpuesto, al considerar que "[e]l procedimiento de revocación únicamente se inicia de oficio, cuando lo considere el órgano competente para ello, según establece el art. 219.3 de la LGT. No se inicia a instancia del interesado".

Hasta en dos ocasiones la interesada solicitó de la Administración un pronunciamiento sobre la nulidad de la liquidación girada, pronunciamiento que no obtuvo en ningún momento, incumpliendo así la Administración su obligación de declarar la nulidad de pleno **derecho** de la liquidación, por vía de una adecuada interpretación del artículo 217 de la LGT, al considerar que se estaba invocando la causa de nulidad prevista en la letra a) del apartado 1 del indicado precepto, y también de revocar de oficio un acto de gravamen en los términos del artículo 219 de la LGT, sin que le fuera dable invocar un pretendido **derecho** a no hacer nada al respecto, tal y como esta Sala ha señalado en la sentencia de 16 de julio de 2020 -RCA 810/2019-.

Ante la actuación de la Administración, la hoy recurrente volvió a solicitar nuevamente la revisión de la liquidación por vía de la reclamación económico-administrativa formulada frente al acuerdo de enajenación del inmueble hipotecado, a través de cuya impugnación la reclamante solicitaba tanto la suspensión de la venta, como la nulidad de la liquidación original con fundamento en la sentencia del TJUE de 2014, y todo ello con el fin de obtener un pronunciamiento de fondo de la Administración que, como hemos expuesto, no había conseguido con anterioridad por haberse acordado la inadmisión a trámite de la solicitud de nulidad de pleno **derecho**. Consecuentemente, esta nueva solicitud de revisión presentada al hilo de la reclamación contra el acto de enajenación del inmueble, debió ser atendida y examinada por la Administración.

Ciertamente, la Administración no debió rehuir el examen de la petición de revisión por causa de nulidad de pleno **derecho** de la liquidación firme, por comportar la existencia de una diferencia de trato discriminatoria, expresiva de una infracción del **derecho** de igualdad de los no residentes sobre los residentes en el tratamiento que reciben en el impuesto sucesorio. Y tampoco pudo inhibirse de la misma cuestión suscitada con ocasión de impugnar actos de ejecución. La inadmisión a trámite de la revisión de oficio contra el acuerdo de liquidación, inadmisión cuyo alcance no enjuiciamos ahora, no comporta sin embargo un pronunciamiento de fondo respecto a esta cuestión que quedó abierta a ulteriores planteamientos. De manera que, suscitada de nuevo con ocasión de la impugnación de actos de ejecución de la liquidación firme, la Administración debió, no sólo abstenerse de proseguir cualquier acto de ejecución, como ya se dijo, sino también examinar el fondo de la nulidad de pleno **derecho** planteada, pues a ello viene compelida por el principio de buena administración y el especial deber de garantizar la efectividad del **Derecho** de la Unión Europea. Ello comporta que debió examinar la nulidad de pleno **derecho** de la liquidación que de nuevo le fue planteada con ocasión de la impugnación de actos de ejecución de aquella liquidación viciada de nulidad de pleno **derecho**. Es un deber que alcanza tanto a la Administración tributaria, como, en especial, al Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, cuya competencia para examinar "todas las cuestiones de hecho y de **derecho** que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados", conforme al art. 237.1 LGT, impide orillar, por mor de una formalista compartimentación de las fases liquidatorias y de ejecución, el examen de aquellos

vicios de nulidad de pleno **derecho** que se denunciaron, y cuyo debido examen y respuesta se integran en el indeclinable deber que corresponde a la Administración de garantizar la primacía y efectividad del **Derecho** de la Unión Europea.

Al no hacerlo así, se vulnera el principio de buena administración que impone a la Administración el deber de anular de oficio una liquidación nula que se sabe, cuando se dictó, amparada en una norma que se sospecha, en un proceso judicial comunitario, contraria al **Derecho** de la UE, máxime teniendo en cuenta, como expuso esta Sala en Sentencia de 16 de julio de 2020 (RCA 810/2019), que "[...] *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, que pendía contra el Reino de España un procedimiento en que se ponía en tela de juicio la propia ley que amparaba la liquidación, en términos tales que era discriminatoria para el Sr..., a fin de que éste pudiera valorar la decisión de impugnarla por tal razón*".

Por otra parte, en nuestra sentencia de 1 de diciembre de 2020 (RCA. 3857/2019) hemos precisado el singular alcance del ejercicio de las facultades de revisión de oficio cuando ello es preciso para restablecer la primacía y efectividad del **Derecho** de la Unión Europea. Así, en la referida sentencia hemos declarado:

"[...] Desde el punto de vista de la revisión del acto, es preponderante el enfoque de la vulneración del **Derecho** de la Unión Europea, que, en este caso, es un factor esencial para no impedir la efectividad de la revisión, a lo que hay que añadir que, por la naturaleza de los actos cuya revisión se solicita y la ausencia de afectación de intereses de terceros, no existe ninguna razón de equidad ni buena fe que deba limitar la revisión de los actos.

La pertenencia a la Unión Europea impone determinadas obligaciones al Reino de España, entre las que destaca la actuación conforme al principio de cooperación leal ( art. 4.3 del Tratado de la Unión Europea), en virtud del cual, para dar completa efectividad al **Derecho** de la Unión Europea, todo Estado miembro está obligado a adoptar todas las medidas necesarias para dar pleno efecto a la norma comunitaria. Entre esas medidas se incluye, como ha declarado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en reiterada jurisprudencia, por todas, sentencia del TJUE de 7 de enero de 2004, C-201/02, la de "[...] *eliminar las consecuencias ilícitas de una violación del **Derecho** comunitario (véanse, en particular, las sentencias de 16 de diciembre de 1960, Humblet, 6/60, Rec. pp. 1125 y ss., especialmente p. 1146, y de 19 de noviembre de 1991, Francovich y otros, asuntos acumulados C-6/90 y C-9/90 Rec. p. I-5357, apartado 36). Dicha obligación incumbe a cada órgano del Estado miembro de que se trate en el marco de sus competencias (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de junio de 1990, Alemania/Comisión, C-8/88, Rec. p. I-2321, apartado 13)*" ( sentencia del TJUE de 7 de enero de 2004, C-201/02, apartado 64).

Si bien la determinación de la regulación procesal aplicable para llevar a efecto tal obligación corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro, en virtud del principio de autonomía procesal que se les otorga, ello exige, que "[...] *esta regulación no sea menos favorable que la aplicable a situaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia) y de que no haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los **derechos** conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad). En este sentido cabe citar, en particular, las sentencias de 14 de diciembre de 1995, Peterbroeck, C-312/93, Rec. p. I-4599, apartado 12, y de 16 de mayo de 2000, Preston y otros, C- 78/98, Rec. p. I-3201, apartado 31*" [...] ( STJUE de 7 de enero de 2004, C-201/02, apartado 67).

Ello no significa que resulta obligada la revisión de todo acto administrativo firme que pudiera haber vulnerado el **Derecho** de la Unión Europea. A este respecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europa, cuya doctrina se puede sintetizar en la sentencia de 7 de enero de 2004, C-201/02, que sistematiza la anterior doctrina, declara:

"76. [...] *E]l carácter firme de una resolución administrativa contribuye a la seguridad jurídica y que, en consecuencia, el **Derecho** de la Unión no impone, en principio, a un órgano administrativo el deber de revisar una resolución administrativa que haya adquirido tal firmeza (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de febrero de 2008, Kempster, C-2/06, Rec. p. I-411, apartado 37).*

77. *Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha declarado, fundamentalmente, que la concurrencia de circunstancias particulares puede, en virtud del principio de cooperación leal establecido en el artículo 4 TUE, apartado 3, determinar que un órgano administrativo nacional quede obligado a revisar una resolución administrativa que ha adquirido firmeza para, en particular, tomar en consideración la interpretación, realizada posteriormente por el Tribunal de Justicia, de una disposición de **Derecho** de la Unión pertinente (véase la sentencia Kempster, antes citada, apartado 38). De la jurisprudencia se deduce que, en este contexto, el Tribunal de Justicia ha tenido en cuenta las particularidades de las situaciones y de los intereses en cuestión para encontrar un equilibrio entre la exigencia de seguridad jurídica y la exigencia de legalidad a la luz del **Derecho** de la Unión (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias, antes citadas, Kühne & Heitz, apartados 25 y 26; i-21 Germany y Arcor, apartados 53, 63 y 64; Kempster, apartados 46, 55 y 60, y Fallimento Olimpclub, apartados 22, 26 y 31) [...]*".



Por último, el alcance del efecto directo del **Derecho** de la Unión Europea no se agota en la primacía de éste sobre las disposiciones de **derecho** nacional contrarias al mismo, sino también respecto a los actos de aplicación. Así, ha declarado la STJUE de 29 de abril de 1999, C-224/97 que:

"[...] 31. Por otro lado, entre las disposiciones de **Derecho** interno contrarias a dicha norma comunitaria, pueden figurar disposiciones legislativas o administrativas (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de julio de 1981, Rewe, 158/80, Rec. p. 1805, apartado 43).

32. La lógica de esta jurisprudencia implica que las disposiciones administrativas de **Derecho** interno antes mencionadas no comprendan únicamente normas generales y abstractas, sino también las resoluciones administrativas individuales y concretas.

33. En efecto, no existe ninguna razón que justifique que la protección jurídica que se deriva para los justiciables del efecto directo de las disposiciones del **Derecho** comunitario y que los órganos jurisdiccionales nacionales deben garantizar (véase la sentencia de 19 de junio de 1990, Factortame y otros, C-213/89, Rec. p. I-2433, apartado 19) haya de denegarse a estos mismos justiciables en el presente caso en que se discute la validez de un acto administrativo. La existencia de esta protección no puede depender de la naturaleza de la disposición del **Derecho** nacional contraria al **Derecho** comunitario [...] [...] ( FJ 11 )

#### **QUINTO. Respuesta a las cuestiones interpretativas planteadas en el auto de admisión.**

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a las incógnitas que se nos plantean en el auto de admisión del recurso.

1. En relación con la primera cuestión de interés casacional, procede remitirnos a la doctrina declarada por esta Sala en sentencia de 19 de noviembre de 2020 (recurso de casación nº 6314/2018), entre otras, en la que se sienta la siguiente doctrina jurisprudencial:

"[...] 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".

2. Procede contestar a la segunda cuestión de interés casacional en el sentido de que la Administración no solo no estaba facultada para ejecutar un acto firme consistente en una liquidación tributaria y proceder a la recaudación de la deuda tributaria resultante de la misma en el caso de que, con posterioridad a la adquisición de la firmeza, el Tribunal de Justicia declare que el **Derecho** de la Unión Europea se opone a la norma reguladora del impuesto, objeto de la liquidación, sino que debió de abstenerse de realizar cualquier acto de ejecución.

3. En último término, la tercera cuestión en la forma en que ha sido reformulada y atendiendo a las circunstancias del caso, debe contestarse en el sentido de afirmar que el contribuyente, al hilo de la impugnación de un acto de ejecución, puede solicitar nuevamente la revisión de una liquidación firme cuando la inicial solicitud de nulidad fue inadmitida a trámite por la Administración.

#### **SEXTO. Aplicación al caso de la expresada doctrina.**

Consecuencia necesaria de todo lo expuesto y de la interpretación que hemos efectuado, es que la sentencia impugnada debe ser casada y anulada por resultar contraria a la doctrina expresada.

En efecto, la Sala de instancia teniendo en cuenta que era nulo de pleno **derecho** el acto de liquidación fiscal que servía de título a la ejecución, y siendo, por tanto, inexistente la deuda que se trataba de percibir, de conformidad con el principio de que lo nulo no produce efecto alguno, debió declarar la nulidad de todos los acuerdos impugnados ante ella, bien sean ejecutivos o revisorios, por lo que estamos en el caso de declarar haber lugar al recurso de casación, casando y anulando la sentencia impugnada.

A lo expuesto, se añade que nuestra doctrina jurisprudencial sobre que el alcance de las facultades del Tribunal al examinar solicitudes de revisión de oficio no se limita a la retroacción de actuaciones para que la Administración se pronuncie, ha sido fijada, entre otras muchas, en la sentencia de 1 de diciembre de 2020 (RCA 3857/2019) en la que, si bien se pronuncia en un supuesto de revisión de oficio previsto en la Ley 39/2015, de



Procedimiento Administrativo Común, sin embargo por su alcance general resulta perfectamente trasladable al caso de revisión de oficio en el ámbito **tributario**. Hemos declarado en la referida sentencia de 1 de diciembre de 2020, lo siguiente:

"[...] procede declarar, respecto a las cuestiones de interés casacional que:

i) el art. 106.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas no otorga legitimación a los interesados para ejercer una acción de nulidad dirigida a obtener la declaración de revisión de oficio de disposiciones generales;

ii) en un caso como el que examinamos, en que la Administración inadmite la revisión de oficio de actos administrativos, por haber rechazado en el fondo otras solicitudes sustancialmente iguales, la estimación del recurso contencioso-administrativo contra dicha decisión de inadmisión no se ha de limitar a la retroacción de actuaciones a la fase de admisión de la solicitud de revisión, para su tramitación posterior ante la propia Administración, sino que el Tribunal podrá entrar directamente a resolver sobre la procedencia de la revisión de oficio, al resultar desproporcionado someter a los interesados a un nuevo procedimiento para restablecer los **derechos** que les confiere de forma directa y suficientemente clara una disposición de **Derecho** de la Unión Europea;

iii) los límites que a la revisión de actos nulos de pleno **Derecho** impone el artículo 110 de la Ley 39/2015, de procedimiento administrativo común, se refieren únicamente a la declaración de nulidad propiamente dicha y no autorizan a conservar efectos de actos cuya nulidad ha sido correctamente declarada".

Lo razonado comporta que el recurso contencioso-administrativo haya de ser estimado, con declaración de nulidad del acuerdo de liquidación, así como de los actos de recaudación y los revisorios recaídos en el procedimiento, con las consecuencias que sean inherentes a su ejecución, debiendo reponerse la situación de la recurrente al estado anterior al acto de liquidación nulo, de manera que desaparezcan todos los efectos de la ejecución de la liquidación, para lo que la Administración adoptará las medidas necesarias en ejecución de sentencia. No cabe pronunciarnos en este momento sobre si la medida adecuada para ello es la restitución del bien o su equivalente económico en los concretos términos que solicita la recurrente, pues estas cuestiones tan sólo se podrán resolver en ejecución de sentencia a resultas de la permanencia del bien embargado en el patrimonio de la Administración, que se lo adjudicó en la subasta.

#### **SÉPTIMO. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo.

#### **FALLO**

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

**Primero.** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

**Segundo.** Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Llanos Ramírez Ludeña, en nombre y representación de **DOÑA María Inmaculada** , contra la sentencia de 5 de junio de 2020 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso contencioso-administrativo nº 655/2018, sentencia que se casa y anula.

**Tercero.** Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 655/2018 de la referida Sala, con anulación de la liquidación girada a doña María Inmaculada por importe de 161.848,75 € por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la Oficina Nacional de Gestión de la Agencia Tributaria, así como de todos los actos del procedimiento ejecutivo y de revisión allí enjuiciados, con las consecuencias que sean inherentes a la ejecución de la nulidad de pleno **derecho** declarada, debiendo adoptar la Administración las medidas necesarias para privar de todo efecto a la ejecución de aquella liquidación, en los términos del FJ sexto.

**Cuarto.** No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.