



Roj: **STS 4561/2022 - ECLI:ES:TS:2022:4561**

Id Cendoj: **28079130022022100450**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **02/12/2022**

Nº de Recurso: **7294/2020**

Nº de Resolución: **1613/2022**

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

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

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 15-6-2017 ,  
STSJ CANT 172/2020,  
ATS 9742/2021,  
STS 4561/2022**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.613/2022**

Fecha de sentencia: 02/12/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7294/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 29/11/2022

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

Procedencia: T.S.J.CANTABRIA SALA CON/AD

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

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 7294/2020

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. 1613/2022**

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente



D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 2 de diciembre de 2022.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **7294/2020**, interpuesto por el procurador don Manuel Sánchez-Puelles González- Carvajal, en representación de don Eulalio y doña Socorro, como sucesores de doña Alicia, contra la sentencia dictada el 31 de enero de 2020 por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, en el recurso núm. 264/2017.

Han comparecido como partes recurridas la **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANTABRIA**, representada por la Letrada de sus Servicios Jurídicos, y la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

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

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 31 de enero de 2020 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, que desestimó el recurso núm. 264/2017, promovido por doña Alicia contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 15 de junio de 2011, que estimó en parte las pretensiones de la parte recurrente en cuanto al reconocimiento del derecho a la devolución de intereses de demora, confirmando, no obstante, la liquidación nº NUM000 de 17 de septiembre de 2014 que practicó la Agencia Cántabra, el acuerdo de 5 de noviembre de 2014 sobre devolución de ingresos indebidos y la resolución de 22 de diciembre de 2014, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra el anterior acuerdo.

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

"FALLAMOS: Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso promovido por DOÑA Alicia contra resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL de 15 de junio de 2017 que estima en parte las pretensiones de la parte recurrente en cuanto al reconocimiento del derecho a la devolución de intereses de demora en los términos del fundamento de derecho quinto, pero confirma la liquidación nº NUM000 de 17 de septiembre de 2014 que practica la Agencia Cántabra de Administración Tributaria, con expresa imposición de las costas procesales causadas a la parte demandante".

### SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El procurador don Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en representación de doña Alicia, asistida del letrado don Javier Povo, preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

1.1. Los artículos 14 y 24 de la Constitución Española ["CE"], el artículo 222.4 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero) ["LEC"] y el artículo 213.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

1.2. Por indebida aplicación del artículo 68.1.a) LGT.

1.3. El artículo 33 de la Ley 29/1988, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"] y los artículos 140, 148 y 217 LGT.

2. La Sala de instancia, por auto de 26 de octubre de 2020, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido doña Alicia, como parte recurrente, y la Comunidad Autónoma de Cantabria y la Administración General del Estado, como partes recurridas, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

3. La Sala sentenciadora, al amparo del artículo 89.5 LJCA, *in fine*, ha emitido en fecha 26 de octubre de 2020 un informe favorable a la admisión del recurso, al considerar que "la firmeza de la liquidación del impuesto

el 27 de abril de 2010, notificada el 5 de mayo siguiente, provoca que el nuevo procedimiento que tuvo lugar el 5 de junio de 2014, más de cuatro años después de la practicada por la Comunidad de Madrid impide su revisión tras la sentencia del TSJ de Madrid de 11 de febrero de 2019. En todo caso, la falta de competencia de la Comunidad de Madrid para la liquidación del impuesto de sucesiones resulta confirmado por la sentencia de 11 de febrero de 2019 del TSJ de Madrid, por lo que resulta de todo ello el interés objetivo casacional del recurso para la formación de la jurisprudencia" (sic).

### **TERCERO. Admisión e Interposición del recurso de casación.**

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 7 de julio de 2021, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar si pese a la sentencia firme que remite a la Administración a alguno de los procedimientos que permiten revisar una liquidación firme con la finalidad de acordar la devolución de unos ingresos tributarios, que la propia sentencia firme considera indebidos por la falta de competencia territorial del órgano liquidador, puede otro tribunal enjuiciar la liquidación efectuada por la administración territorialmente competente, sobre la base de apreciar, al amparo del artículo 217.1.b) LGT, la nulidad de pleno derecho del referido acto tributario firme, por haber sido dictado por un órgano incompetente por razón del territorio .

Determinar si, a tenor de las circunstancias del presente caso, las actuaciones de una Administración tributaria, posteriormente declarada incompetente por razón del territorio, así como las actuaciones de la contribuyente ante esa misma Administración tributaria, interrumpen o no la prescripción con relación al derecho a liquidar la deuda tributaria por la Administración tributaria competente.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 14 y 24 de la Constitución Española ["CE"], el artículo 222.4 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil ["LEC"] y el artículo art. 68.1.a) y 140, 148, 213.3 y 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"]; el artículo 33 de la Ley 29/1988, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"].

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

2. El procurador don Manuel Sánchez-Puelles González -Carvajal, en representación de doña Alicia , mediante escrito fechado el 29 de septiembre 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 en el que alega lo siguiente.

Considera la parte recurrente que la sentencia recurrida infringe el art. 213.3 LGT en cuanto "ha desconocido los efectos jurídicos derivados de un acto de liquidación firme (la liquidación que giró la Comunidad de Madrid sobre el mismo hecho imponible...) porque confirmar la liquidación posterior girada por Cantabria por el ISD, aunque exista otra previa de Madrid por el mismo concepto y hecho imponible, comporta de facto y de iure revisar, desconocer y anular la liquidación firme de Madrid confirmada por Sentencia con efectos de cosa juzgada "; añadiendo que la infracción también se extiende al art. 222.4 LEC porque "la sentencia dictada por el TSJ de Madrid aparece como "antecedente lógico" del proceso que se dedujo posteriormente en Cantabria (ambas liquidaciones tenían como objeto el mismo hecho imponible: el ISD devengado en 2009) y las partes implicadas eran la mismas .".

Afirma que la liquidación dictada por la Agencia Tributaria de la Comunidad de Madrid, de fecha 27 de abril de 2010, "era y es firme y desplegaba y despliega todos sus efectos propios; entre ellos, el de impedir la revisión de dicha liquidación ( art. 213.3 LGT) por otro órgano judicial como es el TSJ de Cantabria mediante la declaración de la procedencia, por los mismos hechos, de la liquidación posterior dictada por la Comunidad de Cantabria el 17 de septiembre de 2014, objeto de recurso".

Esgrime que "el desconocimiento de la liquidación firme y de los efectos de la cosa juzgada material de la sentencia del TSJ de Madrid de 11 de febrero de 2019, infringe los preceptos citados -en especial, el art. 213.3 LGT- y la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional número 208/2009, de 26 de noviembre".

Aduce que, en cualquier caso, la sentencia impugnada "infringiría, necesariamente ... los artículos 14 y 24 de la Constitución Española, así como el artículo 1 del Protocolo 1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, ratificado por España, por exigir a la recurrente el mismo impuesto previamente satisfecho por ella con carácter firme y un supuesto prohibido de confiscación ( artículo 3.1 de la LGT), facultando a la Administración tributaria para volver a liquidar un hecho imponible previamente extinguido por el pago de la liquidación firme ( artículo 59 de la LGT)".

Sobre la infracción por indebida aplicación del art. 68.1.a) y b) LGT, alega que la "sentencia recurrida considera indebidamente interrumpida la prescripción por hechos, en todo caso, posteriores al momento temporal en



que se produjo la liquidación firme girada por la Administración tributaria de la Comunidad de Madrid el 27 de abril de 2010, cuya deuda tributaria fue, además, ingresada y extinguida por la recurrente y se refiere al mismo hecho imponible liquidado de nuevo y con posterioridad, por la liquidación recurrida de fecha 17 de septiembre de 2014".

Afirma que "como consecuencia de la resolución judicial firme del TSJ de Madrid de 11 de febrero de 2019, la deuda tributaria correspondiente al hecho imponible objeto de la liquidación y Sentencia recurrida había sido ya liquidada con carácter firme por liquidación de la Agencia Tributaria de la Comunidad Autónoma de Madrid de 27 de abril de 2010, e ingresada en tiempo y forma por la recurrente" por lo que "[n]o existe, por tanto, con posterioridad al 27 de abril de 2010, al ser firme la liquidación citada, deuda tributaria adicional referida al mismo hecho imponible ya liquidado previamente y con carácter firme y confirmado por una Sentencia del TSJ de Madrid con efectos de cosa juzgada, que pueda ser objeto de revisión, regularización, comprobación, liquidación o interrupción de la prescripción con posterioridad a dicha fecha".

Estima la recurrente que la resolución de esta cuestión está íntima e inseparablemente unida a la anterior, pues si se admitiera que la Administración considerada competente "puede revisar la liquidación firme de 27 de abril de 2010 a pesar de la prohibición contenida en el artículo 213.3 de la LGT ..., entonces debería al menos verse afectada, en lo que le perjudica, por el efecto respecto de la prescripción derivado de la fecha de dicho acto firme. En otro caso, solo se admitiría dicho acto respecto de lo que le beneficia- supuesto vicio determinante de revisión- pero no respecto de lo que le perjudica- inicio del cómputo de la prescripción-".

Aduce que entre la primera liquidación firme (de 27 de abril de 2010) y la segunda liquidación recurrida de 17 de diciembre de 2014, "habría transcurrido el plazo legal de prescripción de cuatro años, sin que pueda invocarse en perjuicio de la recurrente ningún acto interruptivo anterior referido a otros actos distintos de los indicados".

En último término, esgrime la infracción por la sentencia impugnada del art. 33 LJCA y de los arts. 140, 148 y 217 LGT, "al existir una liquidación provisional pero declarada firme por resolución judicial (con efectos de cosa juzgada), no existir, además, nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las que concluyeron con la liquidación de la Agencia Tributaria de la Comunidad Autónoma de Madrid de 27 de abril de 2010, e invocarse por primera vez el art. 217 LGT en beneficio de la Administración tributaria por el órgano judicial en la Sentencia recurrida".

La pretensión que ejercita se concreta en la siguiente:

"Casación de la Sentencia recurrida y declaración de la invalidez jurídica de todos los actos administrativos por ella confirmados, con anulación de los mismos y de todos sus efectos y con declaración de la imposibilidad de desconocer o revisar en modo alguno la liquidación firme de 27 de abril de 2010, confirmada por sentencia judicial, así como los efectos de cosa juzgada derivados de la sentencia del TSJ de Madrid de 11 de febrero de 2019 y la prescripción del derecho de la Administración a regularizar en modo alguno la deuda tributaria por ISD ya extinguida".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] que -dicte- Sentencia por la que anulando la recurrida y todos los actos por ella confirmados declare además la imposibilidad de desconocer o revisar en modo alguno la liquidación firme de 27 de abril de 2010, confirmada por sentencia judicial, así como los efectos de cosa juzgada derivados de la sentencia del TSJ de Madrid de 11 de febrero de 2019 y la prescripción del derecho de la Administración a regularizar la deuda tributaria por ISD ya extinguida; con pronunciamiento sobre las costas de la instancia conforme a lo establecido en el artículo 139.1 de la LJCA".

#### **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 fechado el 11 de noviembre de 2021, en el que alega la inexistencia de la infracción del art. 213.3 LGT aducida de contrario, porque la liquidación practicada por la Comunidad de Madrid es firme, porque no fue impugnada en tiempo y forma, pero no ha sido confirmada por sentencia firme.

Aduce que la Sala de Cantabria no ignora una liquidación confirmada por sentencia firme ( art. 213.3 LGT) sino que, al hilo y de conformidad con lo afirmado por el TSJ de Madrid, considera que la liquidación de la Comunidad de Madrid es contraria a derecho, y siendo así, no constituye ningún impedimento para confirmar la liquidación dictada por la Comunidad de Cantabria, esta sí competente, como declara el TSJ de Madrid en su sentencia firme de 11-2-19.

Considera que el pronunciamiento de la sentencia objeto del presente recurso, declarando la existencia de una causa de nulidad de pleno derecho del art. 217.1.b) LGT, no tiene la trascendencia que se le atribuye por el



recurrente y, en cierto modo, por el auto de admisión, pues lo decisivo es que la única liquidación ajustada a derecho es la dictada por la Comunidad de Cantabria.

En relación a la infracción por indebida aplicación del art. 68.1.a) y b) LGT, afirma que la cuestión planteada en el auto de admisión no se ajusta a lo acontecido en la instancia, pues los términos del debate han discurrido por otro camino, pues la sentencia impugnada examina exclusivamente las actuaciones desarrolladas por y ante la Comunidad de Cantabria, declarando que efectivamente interrumpieron la prescripción y que entre unas y otras no ha transcurrido el plazo de prescripción, sin tener en cuenta ninguna de las actuaciones desarrolladas por y ante la Comunidad de Madrid, lo que "conduce, a nuestro modo de ver, a la imposibilidad de que la Sala a la que tenemos el honor de dirigirnos se pronuncie sobre la cuestión planteada porque, como ha dicho en otras ocasiones la Sala, el recurso de casación tiene por objeto la formación de doctrina pero vinculada al caso concreto, de manera que la sentencia no puede formar doctrina en abstracto, como si de un dictamen se tratara, sino que debe resolver el caso, y en el presente supuesto, la Sala no ha decidido sobre la base de lo acontecido ante la Comunidad de Madrid".

En último término, alega que no puede hablarse de preclusión, ya que la misma no puede extenderse a órganos de distintas administraciones públicas, que van a aplicar una normativa distinta (en virtud de su capacidad legislativa).

Con base a las razones que expone, considera que la sentencia recurrida debe reputarse ajustada a derecho, solicitando su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario.

En cuanto a las cuestiones planteadas en el auto de admisión, defiende como doctrina correcta la siguiente:

"En las condiciones que concurren en el presente caso, la sentencia firme que remite a la Administración a alguno de los procedimientos que permiten revisar una liquidación firme con la finalidad de acordar la devolución de unos ingresos tributarios, que la propia sentencia firme considera indebidos por la falta de competencia territorial del órgano liquidador, no impide al tribunal enjuiciar la liquidación efectuada por la administración territorialmente competente, sobre la base de apreciar, al amparo del artículo 217.1.b) LGT, la nulidad de pleno derecho del referido acto tributario firme, por haber sido dictado por un órgano incompetente por razón del territorio".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que, fijando como doctrina la que se propugna en el anterior apartado tercero de este escrito, desestime el recurso confirmando íntegramente la sentencia recurrida".

**2.** La Comunidad Autónoma de Cantabria, representada por la Letrada de sus Servicios Jurídicos, emplazada también como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito fechado el 29 de octubre de 2021, en el que alega que la argumentación del recurrente parte de una premisa falsa, pues desconoce parte del contenido del fallo de la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 11 de febrero de 2019, nº 81, en el procedimiento ordinario nº 161/2017, interpuesto por la hoy recurrente, señalando que la liquidación practicada por la Comunidad Autónoma de Madrid en modo alguno es un acto firme confirmado por un Tribunal de Justicia, sino que, al contrario, la citada sentencia confirma que la Comunidad de Madrid era incompetente para la liquidación del tributo. Añade que dicha resolución judicial viene a señalar que la liquidación de la Comunidad Autónoma de Madrid es un acto nulo de pleno derecho, dictado por órgano manifiestamente incompetente por razón del territorio ( artículo 217.1.b LGT), por lo que no existe duplicidad de liquidaciones por unos mismos hechos.

Considera que el cómputo del plazo de la prescripción se inició el día 11 de agosto de 2009, día siguiente a la terminación del plazo de seis meses para presentar la declaración del impuesto, plazo que fue interrumpido y reiniciado sucesivamente por diversas actuaciones de la Administración Tributaria Cántabra, no habiendo transcurrido entre estas actuaciones el plazo de cuatro años de prescripción.

Termina solicitando de la Sala:

"[...] que, tras los trámites legales oportunos, dicte sentencia por la que desestime el recurso de casación interpuesto".

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

Por providencia de 15 de noviembre 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 innecesariedad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 3 de octubre de 2022 se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castoverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 29 de noviembre de 2022, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.



## SEXTO. Sucesión procesal.

Por Decreto del Letrado de la Administración de Justicia, de 7 de noviembre de 2022, se acordó tener a don Eulalio y doña Socorro, como partes y comparecidos en el presente procedimiento, por sucesión procesal, como hijos y herederos de doña Alicia.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

1. El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, impugnada en casación, es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a las cuestiones que formula el auto de admisión, consistentes en:

"Determinar si pese a la sentencia firme que remite a la Administración a alguno de los procedimientos que permiten revisar una liquidación firme con la finalidad de acordar la devolución de unos ingresos tributarios, que la propia sentencia firme considera indebidos por la falta de competencia territorial del órgano liquidador, puede otro tribunal enjuiciar la liquidación efectuada por la administración territorialmente competente, sobre la base de apreciar, al amparo del artículo 217.1.b) LGT, la nulidad de pleno derecho del referido acto tributario firme, por haber sido dictado por un órgano incompetente por razón del territorio.

Determinar si, a tenor de las circunstancias del presente caso, las actuaciones de una Administración tributaria, posteriormente declarada incompetente por razón del territorio, así como las actuaciones de la contribuyente ante esa misma Administración tributaria, interrumpen o no la prescripción con relación al derecho a liquidar la deuda tributaria por la Administración tributaria competente".

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución son los siguientes:

2.1. El 10 de febrero de 2009 falleció en la localidad de Santander don Juan Ignacio, padre de doña Alicia, recurrente en casación.

2.2. El 3 de agosto de 2009 fueron presentados por las herederas (doña Carina y doña Alicia) sendos escritos ante las Administraciones tributarias de Cantabria y de la Comunidad de Madrid informando de la transmisión hereditaria antes indicada y advirtiendo que, a la fecha de fallecimiento, el causante se encontraba empadronado en la comunidad autónoma de Cantabria, según el certificado que se acompañaba, no obstante tener al parecer su domicilio fiscal en la comunidad autónoma de Madrid y "*dado que esta parte tiene dudas sobre el lugar donde debe tributarse por este impuesto, se procede a presentar este mismo escrito ante el servicio de tributos de la comunidad autónoma de ..., para que entre ambos servicios de tributos se indique cuál es el único lugar donde debe tributarse*" (sic).

2.3. El Servicio de Tributos de la Agencia Cántabra de Administración Tributaria giró a doña Alicia propuesta de liquidación en fecha 25 de agosto de 2009, en la que consta un valor neto de la masa hereditaria de 4.412.000 euros; base imponible de 3.626.666,67 euros; base liquidable de 3.660.709,80 euros y cuota tributaria a ingresar de 1.172.764 euros.

2.4. Por su parte, la Comunidad de Madrid practicó liquidación provisional con fecha 27 de abril de 2010, por importe de 11.688,16 €, abonada el 26 de mayo de 2010. Esta liquidación, que fue notificada el 5 de mayo de 2010, quedó firme.

2.5. Frente a la liquidación de la Agencia Cántabra de Administración Tributaria se interpuso recurso de reposición, que fue desestimado y, posteriormente, reclamación económico-administrativa nº NUM001 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria (TEARC), que fue, asimismo, desestimada por acuerdo de 28 de octubre de 2010.

Dicha resolución fue recurrida en alzada ante el TEAC, que estimó el recurso en resolución de 6 de noviembre de 2012, anulando la liquidación y "*remitiendo el expediente a la Administración autora del acto para que, con carácter previo al inicio, en su caso, de un nuevo procedimiento de liquidación, inicie el procedimiento regulado en el RD 2451/98 [de 13 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos de Estado cedidos a las Comunidades Autónomas]*".

El 24 de junio de 2013, el Gobierno de Cantabria promovió recurso contencioso-administrativo nº 188/2013 ante el Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, que fue desestimado por sentencia de dicho Tribunal de fecha 2 de mayo de 2014.

2.6. En ejecución de ello, la Directora General de la Agencia Cántabra de Administración Tributaria requirió a la Comunidad de Madrid en 29 de enero de 2014, para que manifestara su parecer en relación con la competencia



del expediente relativo a la herencia de don Juan Ignacio, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.4 del Real Decreto 2451/1998.

El 25 de marzo siguiente, el Director General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid dictó resolución acordando " *Declarar la incompetencia de la Comunidad de Madrid, quien procederá a remitir a la Agencia cántabra de Administración Tributaria el expediente administrativo*" y, al día siguiente, 26 de marzo, resolución de devolución de ingresos de liquidación por la que puso en conocimiento de doña Alicia la resolución de incompetencia citada, y en ejecución de la misma, acordándose la devolución de los ingresos indebidos por importe de 11.686,16 euros, abonados por la interesada por la liquidación que le había sido practicada el 27 de abril de 2010 por la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, más los intereses de demora.

**2.7.** Frente a esta resolución de la Comunidad de Madrid, la obligada tributaria interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEARM), alegando disconformidad con la declaración de incompetencia de la Administración de la Comunidad de Madrid. Mediante resolución adoptada en única instancia el 29 de noviembre de 2016, el TEARM acordó desestimar la reclamación.

**2.8.** Contra la referida desestimación, la recurrente interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que fue parcialmente estimado por sentencia de 11 de febrero de 2019 (recurso 161/2017; ECLI:ES:TSJM:2019:9508). En la citada sentencia, el TSJ de Madrid puso de manifiesto que la recurrente al impugnar el acuerdo de 26 de marzo de 2014 por el que la Comunidad de Madrid reconoce la competencia de Cantabria y acuerda la devolución de lo ingresado en su favor, mezcla dos cuestiones que requieren un tratamiento distinto: la cuestión sobre la Comunidad Autónoma a la que corresponde la competencia para liquidar el ISD y la relativa a la devolución de ingresos indebidos.

En relación con la competencia, la sentencia del TSJ de Madrid de 11 de febrero de 2019 declara, por las razones que constan en el apartado A) del FJ. Cuarto, que " *el pronunciamiento del acto impugnado por el que se declara la falta de competencia de la Comunidad de Madrid debe ser confirmado.*"

Y sobre la devolución de ingresos indebidos, la sentencia del TSJ de Madrid declara:

*"B).- Otra cosa ocurre con el segundo pronunciamiento que también se contiene en el acto impugnado, que atañe a la devolución de ingresos indebidos, ya que este segundo pronunciamiento sí que implica una revisión de la liquidación firme dictada en su día por la Comunidad de Madrid, pues supone la devolución de lo ingresado por dicha liquidación que debe considerarse indebido por estar incurso en falta de competencia, y para poder acordar este pronunciamiento es necesario seguir alguno de los procedimientos que permiten revisar una liquidación firme, tal y como se indica en el art. 221.3 LGT (en similar sentido se pronuncia el art. 9.6 in fine, del RD 2451/1998), que bien podría ser el de revocación (art. 219 LGT), en la medida en que se trata de revocar una liquidación en beneficio del interesado, pues supone la devolución de lo ingresado en su cumplimiento. Por lo tanto, el recurso debe ser parcialmente estimado ya que el primer pronunciamiento del acto impugnado, la declaración de incompetencia de la Comunidad de Madrid, debe ser confirmado, pero el segundo, la devolución de ingresos indebidos, debe ser anulado con retroacción de actuaciones para que por la Administración se inicie alguno de los procedimientos que permiten revisar una liquidación firme y acordar, tras ello, dicha devolución."* (sic)

**2.9.** El 17 de septiembre de 2014 el servicio de Tributos de la Agencia Cántabra de Administración Tributaria practicó a la contribuyente liquidación tributaria en la que constan los mismos conceptos e importes consignados en la primera liquidación practicada el 6 de octubre de 2009, que había sido anulada por el TEAC.

**2.10.** El 5 de noviembre de 2014, el órgano gestor cántabro, a la vista de la resolución de incompetencia remitida por la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid, dictó acuerdo por el que se reconoce el derecho de la obligada tributaria a la devolución de 129.749,65 euros indebidamente ingresados en concepto de recargo de apremio e intereses de demora del periodo en que estuvo suspendida la liquidación cuyo importe principal queda confirmado.

**2.11.** Antes de que se le notificara la nueva liquidación de 17 de septiembre de 2014, la interesada interpuso recurso de reposición contra este último acuerdo, solicitando que se ejecutara la resolución del TEAC en sus propios términos y procediendo a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por la liquidación anulada por el TEAC más los intereses de demora correspondientes. Mediante resolución de 22 de diciembre de 2014, el órgano gestor desestimó el recurso de reposición y confirmó el acuerdo impugnado. En fechas 12 de diciembre de 2014, 9 de enero y 12 de febrero de 2015, doña Alicia promovió reclamaciones económico-administrativas contra: a) la liquidación de 17 de septiembre de 2014; b) el acuerdo de 5 de noviembre de 2014 de devolución de ingresos indebidos, y c) la resolución de 22 de diciembre de 2014 desestimatoria del recurso



de reposición interpuesto contra el anterior acuerdo, reclamaciones que fueron acumuladas por el TEAC que, por acuerdo de 15 de junio de 2017, estimó parcialmente, exclusivamente en cuanto al reconocimiento del derecho de la interesada a la devolución de los intereses de demora.

**2.12.** Contra la mencionada resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo núm. 264/2017 ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, que dictó sentencia desestimatoria en fecha 31 de enero de 2020.

La *ratio decidendi* de la sentencia en relación con la prescripción del derecho a liquidar se contiene en el FJ Cuarto, en el que se declara:

*"En el presente supuesto, como dice el abogado del Estado en su contestación a la demanda, no puede negarse eficacia interruptiva de la acción administrativa para liquidar el impuesto a todas las actuaciones desarrolladas por las haciendas autonómicas de la Comunidad de Madrid y de Cantabria y por la propia demandante, tanto en vía administrativa como ante esta jurisdicción y ello, como consecuencia de la sentencia del Tribunal Supremo dictada en el recurso en interés de ley de 19 de abril de 2006 (recurso 58/2004) según la cual <la anulación de una liquidación tributaria por causa de anulabilidad no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los tribunales económico administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos>.*

Téngase en cuenta que:

- El TEARC primero desestima la reclamación económica administrativa frente a la liquidación provisional practicada por la hacienda de Cantabria el 3 de agosto de 2009 por importe de 1.172.764 €; posteriormente el TEAC el 6 de noviembre de 2012, sin entrar a conocer el fondo del asunto, le comunica a la administración tributaria de Cantabria con carácter previo al inicio de una nueva liquidación tributaria, que debe iniciar el procedimiento previsto en el RD 2451/1998 que aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral para la resolución de conflictos; la sentencia de 2 de mayo de 2014 de esta sala desestimó el recurso contencioso administrativo formulado por el Gobierno de Cantabria contra dicha resolución del TEAC.

- Asimismo, la Agencia Tributaria de Cantabria practica una nueva liquidación el 17 de septiembre de 2014 con los mismos conceptos e importe que la anterior liquidación anulada por el TEAC y que constituye ahora el objeto del presente recurso contencioso administrativo de 15 de junio de 2017.

Fácilmente puede comprobarse que durante todo este tiempo se ha producido la interrupción del plazo de prescripción de cuatro años, primero con la resolución del TEARC de 28 de octubre de 2010, luego con la del TEAC de 6 de noviembre de 2012, posteriormente con la liquidación de 17 de noviembre de 2014 de la agencia cántabra, notificada el 12 de diciembre de 2014 que resulta a su vez objeto de recurso económico administrativo ante el TEAC que resuelve el 15 de junio de 2017 de forma estimatoria parcial y es el objeto del presente recurso, sin que durante cualquiera de estos periodos de tiempo entre una y otra resolución hayan transcurrido más de cuatro años para que pueda tenerse en cuenta a efectos de prescripción al tratarse de resoluciones de anulabilidad y no de nulidad de pleno derecho.

La parte recurrente, no obstante, insiste en que tanto la resolución del TEAC de 6 de noviembre de 2012 como la de la sala de lo contencioso administrativo de 2 de mayo de 2014 declararon la nulidad de pleno derecho la liquidación de 6 de octubre de 2009 por lo que dicho actos no interrumpirían el plazo de prescripción que seguiría corriendo a efectos de prescripción y, por ello, cuando se notificó la nueva liquidación habría transcurrido en exceso el plazo de cuatro años del art. 66.a) LGT; sin embargo se produce una primera resolución del TEAC de 28 de octubre de 2010, notificada el 4 de noviembre de 2010, que sí interrumpe el plazo y, en todo caso, como dice el abogado del Estado, ni el TEAC ni la Sala de lo Contencioso Administrativo declararon la nulidad de pleno derecho por omisión total y absoluta del procedimiento establecido cuando lo cuestionado entonces era la competencia administrativa para liquidar -Madrid o Cantabria- sino que supusieron retroacción de actuaciones que nunca implica la nulidad radical.

En relación con el fondo del asunto y la existencia de liquidación firme dictada por la Comunidad de Madrid se declara en el FJ Quinto lo siguiente:

"Respecto de la imposibilidad legal de rectificar la liquidación provisional pero firme del impuesto de sucesiones dictada por la Agencia Tributaria de la Comunidad de Madrid de 27 de abril de 2010 y anularla sin más, al margen del procedimiento legalmente establecido, que viene impuesto por sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Madrid de 11 de febrero de 2019 que acuerda la retroacción de actuaciones para que se revise esa liquidación ya firme, que hace que impida la liquidación del mismo impuesto por la Comunidad Autónoma de Cantabria de 17 de septiembre de 2014; es decir, que mientras tanto no se produzca la revisión de dicha liquidación firme de Madrid con arreglo a la sentencia mencionada, no puede practicarse la liquidación en Cantabria por la duplicidad tributaria que se produce y el efecto de cosa





juzgada material de la firmeza de la liquidación de Madrid mientras no se produzca la revisión de la liquidación del impuesto en Madrid ha de matizarse, como hace la letrada de los servicios jurídicos en su escrito de conclusiones.

La liquidación efectuada por la Comunidad de Madrid es un acto nulo de pleno derecho por haberse dictado por un órgano incompetente por razón del territorio ( art. 21.1.L.b) LGT) cuya nulidad se predica desde el momento de la liquidación por la falta de competencia notificada el 5 de junio de 2014, a pesar de que la propia administración tributaria debe hacerlo mediante un procedimiento de revisión, pero que revela, sin lugar a dudas, la conformidad a derecho de la liquidación de Cantabria de 17 de septiembre de 2014 impugnada.

No se puede sostener, por dicha razón, la falta de conformidad a derecho de la liquidación de 17 de septiembre de 2014 practicada por la Agencia Cántabra de Administración Tributaria que ha alegado la parte demandante, con lo cual ha de desestimarse íntegramente la demanda formulada".

## **SEGUNDO. Criterio interpretativo de la Sala respecto de la primera cuestión con interés casacional.**

1. Como ya hemos señalado, el auto de admisión nos requiere determinar si, pese a la sentencia firme -en este caso del TSJ de Madrid- que remite a la Administración a alguno de los procedimientos que permiten revisar una liquidación firme con la finalidad de acordar la devolución de unos ingresos tributarios, que la propia sentencia firme considera indebidos por la falta de competencia territorial del órgano liquidador, puede otro tribunal -en este caso TSJ de Cantabria- enjuiciar la liquidación efectuada por la administración territorialmente competente, sobre la base de apreciar, al amparo del artículo 217.1.b) LGT, la nulidad de pleno derecho del referido acto tributario firme, por haber sido dictado por un órgano incompetente por razón del territorio.

2. Ya hemos expuesto que el recurso en la instancia tiene por objeto la resolución del TEAC de 15 de junio de 2017, formulado contra la liquidación de 17 de septiembre de 2014, dictada por el Servicio de Tributos de la Agencia Cántabra de Administración Tributaria en materia de Impuesto de Sucesiones, confirmada por resolución de 22 de diciembre de 2014, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra la misma.

Doña Alicia había planteado en su reclamación económico-administrativa (i) la prescripción del derecho a liquidar por Impuesto sobre Sucesiones, (ii) falta de conformidad a derecho de la liquidación, y (iii) derecho a percibir intereses de demora por el pago de una previa liquidación anulada, hasta la fecha en que se dicta la nueva liquidación.

La resolución del TEAC de 15 de junio de 2017, estima la reclamación en lo que se refiere al cálculo de los intereses de demora, pero confirma la liquidación recurrida.

Las cuestiones suscitadas están vinculadas a las dudas sobre cuál era la Comunidad Autónoma competente para liquidar, habiéndose dictado liquidaciones tanto por la Comunidad de Cantabria como por la Comunidad de Madrid.

3. La Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, en la sentencia de 31 de enero de 2020, objeto del presente recurso de casación, partiendo de esa premisa y tomando en consideración la sentencia firme dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 11 de febrero de 2019, que declara que la competencia para liquidar el impuesto corresponde a la Hacienda de Cantabria, desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña Alicia, fundamentando su desestimación en este punto en que " *La liquidación efectuada por la Comunidad de Madrid es un acto nulo de pleno derecho por haberse dictado por un órgano incompetente por razón del territorio ( art. 21.1.L.b) LGT) cuya nulidad se predica desde el momento de la liquidación por la falta de competencia notificada el 5 de junio de 2014, a pesar de que la propia administración tributaria debe hacerlo mediante un procedimiento de revisión, pero que revela, sin lugar a dudas, la conformidad a derecho de la liquidación de Cantabria de 17 de septiembre de 2014 impugnada*".

4. Sostiene la recurrente que la sentencia impugnada infringe el artículo 213.3 LGT en cuanto que ha desconocido los efectos jurídicos derivados de un acto de liquidación firme (la liquidación que giró la Comunidad de Madrid sobre el mismo hecho imponible) " *porque confirmar la liquidación posterior girada por Cantabria por el ISD, aunque exista otra previa de Madrid por el mismo concepto y hecho imponible, comporta de facto y de iure revisar, desconocer y anular la liquidación firme de Madrid confirmada por Sentencia con efectos de cosa juzgada*" y añade que la infracción también se extiende al art. 222.4 LEC porque " *la sentencia dictada por el TSJ de Madrid aparece como "antecedente lógico" del proceso que se dedujo posteriormente en Cantabria (ambas liquidaciones tenían como objeto el mismo hecho imponible: el ISD devengado en 2009) y las partes implicadas eran la mismas*".

En esa línea, afirma que la liquidación dictada por la Agencia Tributaria de la Comunidad de Madrid, de fecha 27 de abril de 2010, " *era y es firme y desplegaba y despliega todos sus efectos propios; entre ellos, el de impedir la revisión de dicha liquidación ( art. 213.3 LGT) por otro órgano judicial como es el TSJ de Cantabria mediante*



la declaración de la procedencia, por los mismos hechos, de la liquidación posterior dictada por la Comunidad de Cantabria el 17 de septiembre de 2014, objeto de recurso".

5. La Sala no comparte los motivos de infracción aducidos por la recurrente.

Hemos de partir de que todas las cuestiones planteadas están vinculadas a las dudas suscitadas en torno a la Comunidad Autónoma competente para liquidar el impuesto de sucesiones como consecuencia del fallecimiento de don Juan Ignacio, padre de la recurrente en casación.

La Sala del TSJ de Madrid, en su sentencia de 11 de febrero de 2019, rec. 161/2017, se pronunció sobre la liquidación por el impuesto de sucesiones dictada por la Comunidad de Madrid en fecha 27 de abril de 2010, y puso de manifiesto que la recurrente, al impugnar el acuerdo de 26 de marzo de 2014 por el que la Comunidad de Madrid reconocía la competencia de Cantabria y acordaba la devolución de lo ingresado en su favor, mezclaba dos cuestiones que requerían un tratamiento distinto: la cuestión sobre la Comunidad Autónoma a la que correspondía la competencia para liquidar el ISD y la relativa a la devolución de ingresos indebidos.

En relación con la competencia, la sentencia del TSJ de Madrid de 11 de febrero de 2019, que no es objeto de examen en este recurso, declara que " *el pronunciamiento del acto impugnado por el que se declara la falta de competencia de la Comunidad de Madrid debe ser confirmado*", por lo que confirma la resolución impugnada atinente a que la competencia correspondía a la Comunidad de Cantabria. Y sobre la devolución de ingresos indebidos, la sentencia del TSJ de Madrid declara:

*"B).- Otra cosa ocurre con el segundo pronunciamiento que también se contiene en el acto impugnado, que atañe a la devolución de ingresos indebidos, ya que este segundo pronunciamiento sí que implica una revisión de la liquidación firme dictada en su día por la Comunidad de Madrid, pues supone la devolución de lo ingresado por dicha liquidación que debe considerarse indebido por estar incurso en falta de competencia, y para poder acordar este pronunciamiento es necesario seguir alguno de los procedimientos que permiten revisar una liquidación firme, tal y como se indica en el art. 221.3 LGT (en similar sentido se pronuncia el art. 9.6 in fine, del RD 2451/1998), que bien podría ser el de revocación ( art. 219 LGT ), en la medida en que se trata de revocar una liquidación en beneficio del interesado, pues supone la devolución de lo ingresado en su cumplimiento. Por lo tanto, el recurso debe ser parcialmente estimado ya que el primer pronunciamiento del acto impugnado, la declaración de incompetencia de la Comunidad de Madrid, debe ser confirmado, pero el segundo, la devolución de ingresos indebidos, debe ser anulado con retroacción de actuaciones para que por la Administración se inicie alguno de los procedimientos que permiten revisar una liquidación firme y acordar, tras ello, dicha devolución."* (sic)

Por tanto, respecto del pronunciamiento atinente a la devolución de ingresos indebidos considera que, al implicar una revisión de la liquidación firme dictada en su día por la Comunidad de Madrid, pues supone la devolución de lo ingresado por dicha liquidación que debe considerarse *indebido por estar incurso en falta de competencia*, para poder acordar este pronunciamiento es necesario seguir alguno de los procedimientos que permiten revisar una liquidación firme, tal y como se indica en el art. 221.3 LGT.

Es cierto que el artículo 213.3 LGT impide la revisión por la Administración de los actos de aplicación de los tributos cuando " *hayan sido confirmados por sentencia judicial firme*", pero es que en el caso examinado no se ha infringido dicho precepto toda vez que la liquidación practicada por la Comunidad de Madrid si bien devino firme, por no haber sido impugnada en tiempo y forma, sin embargo no fue confirmada por sentencia firme.

En efecto, la sentencia del TSJ de Madrid de 11 de febrero de 2019 no confirma la liquidación firme, como esgrime la recurrente, pues no se pronuncia sobre dicha liquidación que no había sido recurrida, sino que parte de la firmeza de la liquidación y declara que lo ingresado por ella debe considerarse indebido por estar incurso en falta de competencia, remitiendo a la Administración para su revisión a alguno de los procedimientos previstos en el art. 221.3 LGT.

Pues bien, frente a ello, la Sala de Cantabria no revisa la liquidación firme practicada por la Comunidad de Madrid sino que, a efectos de justificar argumentalmente la competencia territorial de la Comunidad de Cantabria para practicar la liquidación por el impuesto, interpreta la realidad de lo declarado por el TSJ de Madrid a efectos de la competencia territorial, y considera que la liquidación de la Comunidad de Madrid es contraria a derecho -puesto que ha generado un ingreso indebido y así debe declararse previa tramitación de un procedimiento de revisión-, por lo que siendo tal liquidación contraria a derecho, no constituye impedimento alguno para confirmar la liquidación dictada por la Comunidad de Cantabria, Administración competente territorialmente, como declara el TSJ de Madrid en su sentencia firme de 11 de febrero de 2019.

En este sentido, no puede admitirse que la Sala de Cantabria haya revisado y declarado nula de pleno derecho una liquidación firme (la dictada por Madrid) " *por haberse dictado por un órgano incompetente por razón del territorio ( art. 217.1.b) LGT* ", pues, se reitera, lo que hace la Sala de Cantabria no es una declaración de nulidad



de pleno derecho de la liquidación firme dictada por la Comunidad de Madrid, sino que interpreta, a efectos del examen y justificación argumental de la propia competencia, la realidad de lo declarado por el TSJ de Madrid, en el sentido de que la falta de competencia territorial de la liquidación firme dictada en su día por la Comunidad de Madrid comporta un vicio de nulidad de pleno derecho que se "retrotrae" al momento de la liquidación, lo que le sirve para atribuir validez y efectos a la posterior liquidación dictada por la Comunidad de Cantabria en 2014 sobre el mismo hecho imponible, que era objeto de revisión por el TSJ de Cantabria.

Consecuentemente, tampoco puede admitirse que Sala del TSJ de Cantabria haya ignorado los efectos propios de la cosa juzgada, en su vertiente positiva o prejudicial ( art. 222.4 LEC), pues, se reitera, que la sentencia del TSJ de Madrid de 11 de febrero de 2019, no " *confirmó la liquidación que giró la Comunidad de Madrid*".

En definitiva, lo que hace la Sala del TSJ de Madrid en su sentencia de 11 de febrero de 2019, pronunciamiento que no es objeto de examen en esta casación, es remitir a la Administración para la devolución de lo ingresado por la liquidación " *que debe considerarse indebido por estar incurso en falta de competencia*" a alguno de los procedimientos que permiten revisar una liquidación firme " *tal y como se indica en el art. 221.3 LGT ... que bien podría ser el de revocación ( art. 219 LGT ), en la medida en que se trata de revocar una liquidación en beneficio del interesado, pues supone la devolución de lo ingresado en su cumplimiento*", lo que supone un reconocimiento expreso de la disconformidad a derecho de dicha liquidación.

Por ello, el pronunciamiento de la sentencia impugnada, atinente a que la liquidación efectuada por la Comunidad de Madrid " *es un acto nulo de pleno derecho por haberse dictado por un órgano incompetente por razón del territorio ( art. 217.1.b) LGT )*", no es más que el análisis de la realidad de lo declarado por el TSJ de Madrid a efectos de la justificación argumental de la competencia de Cantabria para dictar la liquidación de 17 de septiembre de 2014, impugnada en el recurso contencioso-administrativo.

En suma, el pronunciamiento sobre la nulidad de la liquidación efectuada por la Comunidad de Madrid estaba implícito en la sentencia del TSJ de Madrid de 11 de febrero de 2019, de forma que la Sala del TSJ de Cantabria no infringe el art. 33 LJCA, pues no se trata de una cuestión nueva que debía haber sometido a las partes, sino únicamente, como se ha expuesto, de valorar las consecuencias de la falta de competencia territorial declarada por la sentencia del TSJ de Madrid.

**6.** Por último, en relación con la posibilidad de que dos Administraciones tributarias puedan considerarse competentes para dictar liquidación sobre un mismo hecho imponible y la incidencia que ello pueda tener en el principio de buena administración, baste con señalar que el ordenamiento jurídico prevé procedimientos para su solución (como puede ser el procedimiento previsto en el RD 2451/1998), estableciendo mecanismos para impedir que se cause un perjuicio patrimonial al obligado tributario, como es la devolución del impuesto indebidamente ingresado con los correspondientes intereses de demora, sin que, atendiendo a la circunstancias concurrentes en el caso examinado, pueda servir de justificación para la anulación de la liquidación.

Lo expuesto, asimismo, comporta que no se aprecie vulneración de los artículos 14 y 24 CE y 1 CEDH, ni que se haya producido un supuesto de confiscación ( art. 3.1 LGT), ni que se vuelva a liquidar un tributo extinguido por pago ( art. 59 LGT), pues en todo caso existe una sentencia firme que reconoce el derecho a la devolución de lo ingresado ante la Comunidad de Madrid, eliminando la duplicidad denunciada.

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

**1.** El auto de admisión nos requiere, en segundo término, determinar si, a tenor de las circunstancias del presente caso, las actuaciones de una Administración tributaria, posteriormente declarada incompetente por razón del territorio, así como las actuaciones de la contribuyente ante esa misma Administración tributaria, interrumpen o no la prescripción con relación al derecho a liquidar la deuda tributaria por la Administración tributaria competente.

**2.** Esta cuestión, tal como ha sido formulada, no se ajusta a lo realmente acontecido en la instancia, pues si bien la Sala de Cantabria transcribe el alegato del Abogado del Estado que defiende la eficacia interruptiva de la prescripción de " *todas las actuaciones desarrolladas por las haciendas autonómicas de la Comunidad de Madrid y de Cantabria y por la propia demandante*", sin embargo, esas actuaciones ante la Comunidad de Madrid no constituyen la razón de decidir en la sentencia impugnada en casación, pues la sentencia examina exclusivamente las actuaciones desarrolladas por y ante la Comunidad de Cantabria, declarando que efectivamente interrumpieron la prescripción y que entre unas y otras no ha transcurrido el plazo de prescripción, sin tener en cuenta ninguna de las actuaciones desarrolladas por y ante la Comunidad de Madrid.

En efecto, basta examinar el FJ Cuarto de la sentencia para comprobar que en ella se atribuye eficacia interruptiva de la prescripción a una serie de hitos temporales, que únicamente atañen a las actuaciones seguidas en Cantabria. Así, la liquidación del impuesto de 25 de agosto de 2009; la resolución del TEAR de



Cantabria de 28 de octubre de 2010, que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición formulado frente a la liquidación; la resolución del TEAC de 6 de noviembre de 2012 en el recurso de alzada formulado contra la anterior resolución del TEAR, ordenándose la retroacción de actuaciones para tramitar el procedimiento ante la Junta Arbitral; la sentencia del TSJ de Cantabria de 2 de mayo de 2014 que desestima el recurso de la Administración de Cantabria contra la resolución del TEAC; nueva liquidación dictada por el impuesto de sucesiones el 17 de septiembre de 2014; y resolución del TEAC de 15 de junio de 2017 que estima parcialmente, exclusivamente en cuanto al reconocimiento del derecho de la interesada a la devolución de los intereses de demora, el recurso formulado contra la nueva liquidación.

**3.** Consecuentemente, no se atribuye efecto interruptivo de la prescripción a las actuaciones desarrolladas ante la Comunidad de Madrid -declarada incompetente por razón del territorio-, lo que comporta la imposibilidad de pronunciarnos sobre la cuestión planteada toda vez que conforme a reiterada jurisprudencia de esta Sala -por todas, baste citar la reciente STS nº 1.383/2022, de 27 de octubre (RC 42/2022)- para dar respuesta precisa a la cuestión planteada debemos tener presente que la labor hermenéutica que nos requiere el auto de admisión (ex artículo 93.1) no puede hacerse "en abstracto", prescindiendo del objeto del litigio en los términos que derivan de la actuación administrativa recurrida y de las pretensiones ejercitadas por las partes. Por ello, es necesario tomar en consideración las circunstancias concurrentes en el supuesto que ahora examinamos que conducen, como se ha expuesto, a colegir que la interrupción de la prescripción ha tenido lugar por actuaciones de la Administración Cántabra, que era la competente territorialmente para la liquidación del impuesto.

Vincula la recurrente la prescripción con el carácter firme de la liquidación dictada por la Comunidad de Madrid el 27 de abril de 2010, aduciendo que una "*deuda liquidada con carácter firme y extinguida mediante su ingreso ha sido ya cancelada y respecto de la misma no cabe revisión, comprobación, regularización o interrupción de prescripción alguna. Mucho menos la exigencia duplicada del Impuesto*", pero sin argumentar qué vinculación existe entre la firmeza de la liquidación de la Comunidad de Madrid y la ineficacia interruptiva de la prescripción de las actuaciones seguidas ante Cantabria. Dicha vinculación no puede establecerse cuando la sentencia firme del TSJ de Madrid confirma la falta de competencia de la Comunidad de Madrid y declara que la liquidación es contraria a derecho, sin perjuicio de que la devolución de ingresos indebidos deba producirse por alguna de las vías previstas en el art. 221.3 LGT.

Resta por señalar que la doctrina contenida en la STS de 12 de julio de 2016, recurso de casación para unificación de doctrina núm. 3404/2015, no resulta de aplicación al caso examinado toda vez que ninguno de los actos que interrumpen la prescripción declaran la nulidad de pleno derecho de la liquidación practicada, por lo que todos ellos tienen efecto interruptivo de la prescripción.

**4.** En último término, se aduce por la recurrente la infracción de los artículos 140, 18 y 217 LGT, invocando el efecto preclusivo previsto en los citados preceptos a la liquidación firme dictada por una Administración autonómica. A tal efecto, baste con señalar que los artículos 140 y 148 LGT regulan el efecto preclusivo que un procedimiento previo de comprobación o inspección produce sobre un segundo procedimiento de inspección, lo que se produce cuando se trata de la misma Administración tributaria, pues si las Administraciones tributarias son distintas habrá que acudir a los mecanismos previstos para coordinar su actuación.

#### **CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.**

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la primera cuestión que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, en las concretas condiciones concurrentes en el presente caso, la sentencia firme que remite a la Administración a alguno de los procedimientos que permiten revisar una liquidación firme con la finalidad de acordar la devolución de unos ingresos tributarios, que la propia sentencia firme considera indebidos por la falta de competencia territorial del órgano liquidador, no impide a otro tribunal enjuiciar la liquidación efectuada por la administración territorialmente competente, sobre la base de interpretar, a efectos del examen y justificación argumental de la propia competencia, la realidad de lo declarado por el tribunal que revisa el acto tributario firme dictado por un órgano incompetente por razón del territorio.

#### **QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

A la luz de los anteriores criterios interpretativos, no procede acoger las pretensiones articuladas por la parte recurrente en este recurso de casación, en tanto se oponen a lo que hemos expresado, debiendo confirmarse la sentencia de instancia.

#### **SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.**



En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

## 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 cuarto de esta sentencia.

**Segundo.** Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en representación de don Eulalio y doña Socorro , como sucesores de doña Alicia , contra la sentencia dictada el 31 de enero de 2020 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, en el recurso núm. 264/2017.

**Tercero.** No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDO