



Roj: **STS 2701/2020 - ECLI:ES:TS:2020:2701**

Id Cendoj: **28079130022020100387**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **16/07/2020**

Nº de Recurso: **4334/2017**

Nº de Resolución: **1015/2020**

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

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AR 958/2017,**  
**ATS 12345/2017,**  
**STS 2701/2020**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.015/2020**

Fecha de sentencia: 16/07/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4334/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/05/2020

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

Procedencia: T.S.J.ARAGON CON/AD SEC.2

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4334/2017

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

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1015/2020**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 16 de julio de 2020.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **4334/2017**, interpuesto por la procurador doña Ana Revilla Fernández, en nombre y representación de DON Hermenegildo, contra la sentencia de 7 de junio de 2017 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Segunda- del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, pronunciada en el recurso nº 199/2016 (ES:TSJAR:2017:958). Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado en nombre y representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**.

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

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de la Sección Segunda de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 7 de junio de 2017 dictada en el recurso nº 199/2016.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

- Respecto a la resolución de la Sala de Suspensiones de 30 de junio de 2016, el día 3 de septiembre de 2015 se presentó reclamación contra la resolución de la Dependencia Regional de Recaudación, que desestimó el recurso contra un acuerdo de enajenación mediante subasta de bienes trabados al interesado para el pago de una deuda por importe de 493.749,34 euros, referida al Impuesto de Sucesiones de no residentes. Dicha subasta se realizó el 10 de junio de 2016, solo respecto de 6 de los 15 lotes acordados, suspendiéndose respecto de los cuatro lotes que contenían bienes inmuebles hipotecados o embargados a favor de la AEAT. El día 4 de diciembre de 2015 el interesado presentó escrito separado en el que pide la suspensión de la ejecución del acto impugnado, es decir la subasta alegando la petición de revisión de la liquidación ante el Ministro de Hacienda. La Sala de Suspensiones del TEAR de Aragón dicta resolución donde acuerda inadmitir a trámite la petición de suspensión instada.

- Respecto a la resolución de la Sala de Aragón de 21 de julio de 2016, el 13 de mayo de 2014 se dictó diligencia de embargo de bienes muebles, dentro del procedimiento de apremio seguido contra don Hermenegildo, siendo el importe a embargar de 738.420,59 euros. Los inmuebles objeto de la diligencia de embargo era una vivienda sita en La Muela y otra en Puente La Reina de Jaca. Con ocasión de la concesión de un aplazamiento de una deuda tributaria por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con aportación de garantía inmobiliaria, el 13 de diciembre de 2012 se otorgó escritura pública de constitución unilateral de hipoteca inmobiliaria. El 11 de mayo de 2015 se dictó acuerdo de enajenación mediante subasta de cuatro bienes inmuebles distribuidos en cuatro lotes, el importe pendiente de pago de las deudas a cargo del interesado se elevaba a 603.698,52 euros. El 6 de agosto de 2015 se dictó acuerdo, frente al que el 3 de septiembre de 2015 formuló reclamación, con solicitud de suspensión, sin aportación de garantías que fue inadmitida mediante la resolución anteriormente mencionada de 30 de junio de 2016. El TEAR de Aragón dictó resolución de 21 de julio de 2016 que desestima la pretensión del reclamante, confirmando el acto administrativo impugnado, siendo esta resolución junto con la del 30 de junio de 2016 las impugnadas en la instancia.

3. La Sección Segunda de la Sala de esta jurisdicción de Aragón dictó sentencia desestimatoria de 7 de junio de 2017, en la que se razona lo siguiente, en síntesis (FJ 3º):

"[...] **TERCERO.-** Los motivos de impugnación articulados por la parte recurrente pretenden trasladar indebidamente a este procedimiento las alegaciones que constituyen el objeto del procedimiento seguido ante la Audiencia Nacional, intentando demorar un procedimiento de apremio que se fundamenta en una liquidación que ha alcanzado firmeza, sin perjuicio de lo que pueda resultar de una eventual estimación del recurso contencioso-administrativo que se sustancia contra la desestimación de la petición de revisión de oficio y nulidad de la liquidación practicada, situación en la que habría lugar a un resarcimiento de daños y perjuicios, como ya se



ha reiterado en la pieza de medidas cautelares y al denegar la suspensión por prejudicialidad solicitada por la parte. En tal sentido hay que indicar que el actor es residente en Italia y que sobre los bienes objeto del apremio administrativo, situados en España, no consta otro interés del demandante que el puramente patrimonial o económico -en tal sentido ya se mencionó en la pieza de medidas cautelares que el recurrente vendió el 24 de septiembre de 2013 la finca sita en Jaca (Huesca), calle Unión Jaquesa n° 3 por un precio de 105.000 euros-.

Como motivos de impugnación alega en primer lugar, respecto a la resolución de 30 de junio de 2016 de la Sala de Suspensiones, el dictado de la STJUE de 3 de septiembre de 2014, como circunstancia sobrevenida y la apariencia de buen derecho, así como la ponderación de los intereses en conflicto, que considera que no ha sido correctamente realizada por el TEARA.

Sobre esta cuestión, sin embargo, el Tribunal Económico-Administrativo expone una fundamentación plenamente ajustada a derecho que parte del ineludible presupuesto de que la ejecución se ha seguido de conformidad con la legislación vigente, razonando que "El interesado alega que si la liquidación originaria es declarada ilegal, en el irresuelto procedimiento de revisión, se le producirá el daño o Para resolver sobre estas cuestiones conviene reproducir, por su claridad, lo razonado en el procedimiento administrativo.

Así, en fecha 6 de agosto de 2015 la Dependencia Regional de Recaudación en Aragón dictó acuerdo en el que exponía: "Visto el escrito presentado por D. Hermenegildo , contra la notificación del acuerdo de enajenación mediante subasta de los bienes señalados en la misma y que se refieren a cuatro inmuebles, fincas NUM008 del Registro de La Almunia, finca NUM006 del R. de /a Propiedad de Jaca, finca NUM007 del Registro de la Propiedad núm. 5 de Zaragoza y finca núm. NUM009 del Registro de la Propiedad núm. 14 de Zaragoza.

Conforme a lo establecido en el artículo 172 de la Ley General Tributaria (Ley 58/03 ) la enajenación de los bienes embargados o hipotecados a favor de la AEAT, se llevará a cabo mediante subasta concurso o adjudicación directa, cuyo acuerdo de inicio decretando su enajenación, sólo podrá impugnarse arando las diligencias de embargo, se han tenido por notificadas conforme al artículo 112.3 de esta misma Ley ; En concreto, aquellas en las que no se ha obtenido la notificación mediante edictos o anuncios con o sin comparecencia del interesado; Para estos casos, se establece una relación tasada de motivos de impugnación contra la diligencia de embargo que es objeto de ejecución, en el artículo 170.3 de la citada Ley , en cuanto a la existencia de un acuerdo o acto de suspensión, falta de notificación prevista de la providencia de apremio, extinción o prescripción del derecho a exigir la deuda o incumplimiento de las normas reguladoras del embargo.

En el presente caso, la liquidación que origina los embargos e hipotecas a favor de la AEAT en garantía de las deudas contraídas por el interesado, no se encuentran dentro de los supuestos contemplados por la norma referida anteriormente, siendo además que los aplazamientos obtenidos por el Obligado Tributario sobre o en garantía de pago de la misma deuda o liquidación mencionada, a solicitud suya, y que ahora son objeto de ejecución, fueron tramitados en su día junto al expediente de apremio entendiéndose entonces su conformidad con la liquidación y actuaciones practicadas por la Recaudación actuante que trasladadas a este equipo de subastas con propuesta de enajenación, considera deben proseguirse con la subasta prevista como se ha expuesto; En cuanto a las actuaciones seguidas por el equipo de subastas, no existe al día de la fecha motivo de impugnación a tenor de la tramitación que actualmente se está llevando a cabo y las posteriores que procedan en su caso respecto del propio procedimiento de enajenación, y conforme a lo previsto en las normas de aplicación del proceso, y en concreto las contenidas en el vigente Reglamento General de Recaudación (R.D. 939/05 de 29 de julio) art. 97 y siguientes ".

En efecto, esta fundamentación responde a lo realmente acontecido, debiendo precisarse que no se dictó un acuerdo de suspensión que permita la aplicación al caso del art. 170.3.d) LGT que invoca la parte en su demanda.

Y en idéntico sentido el TEARA razona "En el presente caso se comprueba que las diligencias de embargo de los bienes inmuebles no fueron notificadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 112.3 de la Ley General Tributaria , es decir, no se tuvo por notificada como consecuencia de no haber comparecido el obligado tributario en el inicio del procedimiento o en cualquiera de los trámites anteriores a dichas diligencias de embargo en los términos del precepto analizado.

Por ello, de acuerdo a lo previsto en el artículo 172.1 de la Ley General Tributaria , no es posible la impugnación del acuerdo de enajenación.

Desde esta perspectiva, la decisión de la Dependencia de Recaudación de no anular el acuerdo de enajenación mediante subasta de los cuatro inmuebles se estima correcta".

Por lo expuesto, procede desestimar este motivo de impugnación.

Finalmente, respecto al fondo del asunto, el actor dedica la mayor parte de su demanda a reiterar en este procedimiento los motivos que sustentan la impugnación que ha deducido ante la Audiencia Nacional. Así, invoca

la nulidad de la liquidación con el carácter de provisional de 29 de junio de 2012 por colisión con la normativa comunitaria, en concreto los artículos 63 del TFUE y 44 del Tratado del Espacio Económico Europeo. Considera que se ha producido indefensión por no poner de manifiesto a la parte la existencia del procedimiento seguido por la Comisión Europea contra el Reino de España ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Entiende que hay responsabilidad patrimonial del Estado Legislador, ex art. 32 y ss de la Ley 40/15 por no atender a las situaciones individuales en trámite y curso de liquidación del impuesto de sucesiones y donaciones como no residentes europeos, habiendo modificado parcialmente la legislación afectada por la sentencia de 3 de septiembre de 2014.

Estas cuestiones son, sin embargo, ajenas al procedimiento que nos ocupa, en el que la legalidad de los actos impugnados ha sido ya analizada a la vista de una liquidación que no ha sido anulada y que sustenta el apremio contra los bienes adquiridos mortis causa por el recurrente. Sobre ellas se debe pronunciar la Audiencia Nacional al enjuiciar la adecuación a derecho de la Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas de 24 de junio de 2016 -documento nº 8 de la demanda- que desestima la petición formulada al amparo del artículo 217.1.a) y g) de la LGT para la revisión de oficio de la liquidación provisional del impuesto sobre sucesiones y donaciones de no residentes dictada el 29 de junio de 2012.

Por lo expuesto procede desestimar el recurso con imposición de costas a la parte recurrente por vencimiento - art. 139 LJCA - al no apreciar la Sala dudas de hecho o de derecho en la resolución del recurso [...]."

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

1. La procuradora doña Ana Revilla Fernández en nombre y representación de don Hermenegildo , presentó el 19 de julio de 2017 escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, el Letrado identifica como normas infringidas el artículo 8 de la LOPJ, y desconsideración e inaplicación del art. 233.4, en relación al artículo 172.3, ambos de la Ley General Tributaria.

3. La Sala de instancia, por auto de 5 de septiembre de 2017, acordó tener por preparado el recurso de casación presentado por la procuradora doña Ana Revilla Fernández en nombre de don Hermenegildo contra la sentencia dictada por la Sala juzgadora.

#### **TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.**

1. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación en auto de 13 de noviembre de 2017, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

*"[...] Establecer, interpretando los artículos 172.3 y 233.4 LGT , en relación con el artículo 104 de la Ley 30/1992 y la doctrina comunitaria derivada de la STJUE de 3 de septiembre de 2014, la conveniencia o no de extender la suspensión ex lege para la enajenación de los bienes embargados hasta que las deudas que motivaron tales embargos alcance la firmeza en vía judicial, en aras de evitar los perjuicios de difícil o imposible reparación que se producirían en aquellos casos en los que se proceda a la enajenación forzosa en caso de que la deuda impugnada no se viera confirmada en las sucesivas instancias a los procedimientos excepcionales de revisión de oficio, cuando como es el caso, se invoca doctrina comunitaria condenatoria del Reino de España por incumplimiento de las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste".*

2. La procuradora doña Ana Revilla Fernández en nombre y representación de don Hermenegildo , interpuso recurso de casación mediante escrito de 3 de enero de 2018, que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas:

- el artículo 8 de la LOPJ y desconsideración e inaplicación del art. 233.4 en relación con el art. 172.3, ambos de la Ley General Tributaria.

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

El Abogado del Estado, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 8 de marzo de 2018, frente al escrito de interposición del recurso de casación interpuesto por don Hermenegildo en el que alega que se dicte sentencia que desestime el recurso de casación confirmando la sentencia recurrida.

#### **QUINTO.- Vista pública y deliberación.**



En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso inicialmente para el 12 de mayo de 2020 y finalmente fue deliberado el 30 de junio de 2020, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso de casación consiste en establecer, interpretando los artículos 172.3 y 233.4 LGT, en relación con el artículo 104 de la Ley 30/1992 y la doctrina comunitaria derivada de la STJUE de 3 de septiembre de 2014, la conveniencia o no de extender la suspensión *ex lege* para la enajenación de los bienes embargados hasta que las deudas que motivaron tales embargos alcance la firmeza en vía judicial, en aras de evitar los perjuicios de difícil o imposible reparación que se producirían en aquellos casos en los que se proceda a la enajenación forzosa en caso de que la deuda impugnada no se viera confirmada en las sucesivas instancias a los procedimientos excepcionales de revisión de oficio, cuando como es el caso, se invoca doctrina comunitaria condenatoria del Reino de España por incumplimiento de las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.

**SEGUNDO.-** Al margen de las específicas cuestiones, atinentes a la recaudación, suscitadas como objeto de debate autónomo en este recurso de casación, debemos poner de manifiesto que en nuestra sentencia del pasado día 14 de julio de 2020, recaída en el recurso nº 810/2019, hemos declarado no haber lugar al recurso de casación entablado por el abogado del Estado, en la representación que por Ley ostenta de la Administración General del Estado, contra la sentencia de 22 de noviembre de 2018, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso nº 514/2016.

En la expresada sentencia, estimatoria del recurso jurisdiccional deducido por el Sr. Hermenegildo, se declaró la nulidad de la Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas de 24 de junio de 2016, que desestimó la solicitud de pleno derecho de la liquidación. Como consecuencia de dicho fallo, entendió la Sala juzgadora incurrida en tal máximo y radical vicio la liquidación provisional del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de 29 de junio de 2012, de la que trae causa el procedimiento recaudatorio posterior, cuyas incidencias se han descrito.

Siendo nulo de pleno derecho el acto de liquidación fiscal que sirve de título a la ejecución, siendo por tanto inexistente la deuda que se trata de percibir y de conformidad con el principio de que lo nulo no produce efecto alguno, conforme al aforismo *quod nullum est nullum effectum producit*, estamos en el caso de declarar haber lugar al recurso de casación, casando y anulando la sentencia impugnada y declarando la nulidad de todos los acuerdos impugnados en ella, sean ejecutivos o revisorios.

**TERCERO.-** 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 de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

## FALLO

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

1º) Ha lugar al recurso de casación interpuesto por la Procuradora doña Ana Revilla Fernández en nombre y representación de don Hermenegildo contra la sentencia de 7 de junio de 2017 dictada en el recurso nº 199/2016, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, sentencia que se casa y anula.

2º) Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 199/2016, de la referida Sala, con anulación de los actos del procedimiento ejecutivo y de revisión allí enjuiciados.

3º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.



Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

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

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ