



Transferencia

Las reclamaciones económico-administrativas en la
jurisprudencia reciente

Lo más destacado de la Revista Interactiva de
Actualidad (RIA)

LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS EN LA JURISPRUDENCIA RECIENTE

Antonio Martínez Lafuente

Doctor en derecho

Abogado del Estado

(España)

Cómo referenciar: Martínez Lafuente, A. (2022). Las reclamaciones económico-administrativas en la jurisprudencia reciente. *Revista Técnica Tributaria* (137), 201-232

SUMARIO

1. Introducción
2. El derecho europeo
3. Los actos reclamables
4. Extensión de la revisión
5. Legitimación
6. Plazos y cuantía
7. Ejecución

1. Introduccion

1.- La presencia en el sistema de Justicia Administrativa de las reclamaciones económico-administrativas goza de gran tradición en nuestro Ordenamiento Jurídico, como es bien conocido¹ por lo que no vamos a extendernos sobre ello; en los últimos años, ha habido numerosos pronunciamientos de la Jurisprudencia, entendida esta expresión en su más amplio sentido y que se ha ocupado de cuestiones nuevas, y a ellas nos vamos a referir en las líneas que a continuación siguen y que se van a ocupar entre otras cuestiones de la propia Jurisdicción económico-administrativa, de su amplitud, de la legitimación, de la cuantía y de los actos de ejecución como cuestiones más destacadas.

2.- El punto de partida lo constituye la actual regulación, contenida en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria² objeto de diversas modificaciones siendo de destacar la regulada en la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, con la normativa reglamentaria contenida en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo;³ a estas normas se hará especial referencia, partiendo de que el art. 213 de la Ley General Tributaria dispone que:

«Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante:

- a) Los procedimientos especiales de revisión.
- b) El recurso de reposición.
- c) Las reclamaciones económico-administrativas.»

1 Es de obligada cita la monografía de Serrera Contreras: «Lo económico-administrativo: historia y ámbito», Instituto García Oviedo Sevilla (1966); con referencia al tiempo en que apareció me remito a mi obra: «Derecho Tributario. Estudios sobre la Jurisprudencia Tributaria». Editorial Civitas (1985); véase asimismo, «Los Tribunales económico-administrativos; el difícil camino hacia la auténtica justicia tributaria», de Coronas Alonso, Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras de Barcelona (2004).

2 Sobre la disposición mencionada en el texto, véase: «Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria, Ley 58/2003 de 17 de diciembre,» «Homenaje a Pedro Luís Serrera Contreras». Instituto de Estudios Fiscales (2004).

3 Me ocupé de dicha disposición en: «El Reglamento General de Revisión de actos tributarios en vía administrativa: el Real Decreto 520/2005, del 13 de mayo». Revista «Impuestos» Volumen II (2005); el Tribunal Supremo conoció del recurso directo contra el Real Decreto 1073/2017, de 19 de diciembre, por el que se modificó dando nueva redacción a ciertos preceptos del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo; sobre la condena en costas en el procedimiento económico-administrativo, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de julio de 2019, se expuso: «Sucedo, sin embargo, que la modificación del art. 51.2 del Real Decreto 520/2005 de 13 de mayo, introducida por el Real Decreto 1073/2017, en tanto cuantifica el importe de forma general y abstracta desvinculándolo del concreto procedimiento en el que se producen los gastos a sufragar y prescindiendo de estos, en tanto que se desconecta de los costes del concreto procedimiento, le hace perder su verdadera naturaleza, pues ya no podemos estar hablando de costas del procedimiento, sino, dependiendo de la perspectiva desde la que nos aproximemos, tal y como hacen las partes al examinar el art. 51.2, cabe identificarlas como tasa, como medida sancionadora o como prestación patrimonial de carácter público no tributario, y de ser alguna de estas figuras lo que es evidente es que no pueden ser costas del procedimiento. Es la propia parte recurrida la que en definitiva viene a negar a las costas del procedimiento su condición de tal, y aboga por que se considere que los arts. 245 de la Ley y 51.2 del Reglamento establecen una prestación patrimonial de carácter público no tributario.»

El Tribunal Supremo en Sentencia de 1 de marzo de 2022, recuerda que la vía económico-administrativa es el cauce natural para la impugnación de liquidaciones tributarias, acudiéndose en su defecto a la acción de responsabilidad patrimonial de la Administración Pública, y en tal sentido se expuso:

«Con arreglo a lo que acaba de decirse la solicitud de abono del importe satisfecho en liquidaciones del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, giradas al amparo de una norma urbanística que ha sido declarada nula, ha de realizarse a través de los instrumentos establecidos en la legislación tributaria. Excepcionalmente, cuando por circunstancias ajenas al reclamante, no sea viable la utilización de estos específicos mecanismos de impugnación, cabrá su reclamación por vía de la responsabilidad patrimonial de la Administración, siempre, claro está, que se cumplan todos los requisitos legalmente establecidos.

En este caso, y, sin perjuicio de reconocer la viabilidad de la reclamación de responsabilidad patrimonial formulada dado que, en la fecha que alcanzó firmeza la sentencia que anulaba el plan, había transcurrido el plazo de prescripción previsto en la legislación tributaria para instar la devolución de esas liquidaciones, las concretas circunstancias que concurren en el caso enjuiciado, llevan a la desestimación del recurso por no ser antijurídico el daño sufrido.»

2. El derecho europeo

3.- La incorporación del Reino de España a la Unión Europea, a partir del día 1 de enero de 1986, hizo que en la Ley General Tributaria tuviera ello el debido reflejo como lo demuestra la incorporación al artículo séptimo de dicha Ley, y en relación con las «Fuentes del Ordenamiento Tributario», de lo siguiente:

«Los tributos se regirán: c) por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.»⁴

Dos cuestiones corresponde examinar en el caso presente; la primera de ellas se refiere a la posibilidad de plantear cuestiones prejudiciales de interpretación del Derecho de la Unión Europea por parte de los Tribunales Económicos-Administrativos y la segunda y pese a ello la necesidad de aplicar aquel cuando sea invocado por el reclamante, aun cuando ello conduzca a no poder plantear cuestión prejudicial, según la última doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

4.- Fue un tema siempre interesante la determinación de los Órganos de los Estados miembros que podrían plantear cuestión prejudicial de interpretación

4 A ello me referí en mi monografía: «Fuentes del Ordenamiento Jurídico Europeo y Recurso Prejudicial». Cuadernos de Derecho Registral (2016); la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 24 de febrero de 2022, expuso: «El procedimiento de examen de la reclamación administrativa contra una liquidación mediante la que se deniega el derecho a la deducción del IVA constituye un caso de aplicación del Derecho de la Unión por el Estado miembro en cuestión, de modo que ese procedimiento debe desarrollarse respetando el derecho a una buena administración.»

del Derecho de la Unión Europea a efectos de lo previsto a tal fin en el art. 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea;⁵ es esta una cuestión que se llevó ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, con motivo del planteamiento suscitado por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña; la Sentencia de 21 de marzo de 2000, Sentencia Gabalfrisa, tras recordar los requisitos comunitarios relativos a la calificación de «Órgano Jurisdiccional» expuso⁶:

«Tales garantías confieren a los Tribunales Económico-Administrativos la cualidad de tercero en relación con los servicios que adoptaron la decisión objeto de reclamación y la independencia necesaria para poder ser considerados órganos jurisdiccionales en el sentido del artículo 177 TCE a diferencia de lo que ocurría con el *directeur des contributions directes et des accises* del que se trataba en la Sentencia de 30 de marzo de 1993, Corbiau (Asunto C-24/92), apartado 15 y 16.41. Se deduce de las consideraciones precedentes que debe considerarse al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 177 TCE.»⁷

5.- Sin embargo la Sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de enero de 2020, Banco de Santander, C-274/14, ha declarado que no es posible que el Tribunal Económico-Administrativo Central plantee una cuestión prejudicial porque no puede calificarse de «órgano jurisdiccional» a efectos del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.⁸

6.- Para el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el Tribunal Económico-Administrativo Central cumple los criterios de origen legal, de permanencia, del carácter obligatorio de su jurisdicción, del carácter contradictorio del procedimiento y de la aplicación por dicho organismo de normas jurídicas.

5 Me remito a «El concepto de jurisdicción en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas»; de González Navarro, en «Noticias CEE» nº 13 (1986) págs. 31 y siguientes; véase, asimismo, ¿Pueden las jurisdicciones internacionales plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia? de Cienfuegos Mateo, en «Revista Española de Derecho Europeo», nº 41 (2012), así como: «¿Son los Secretarios Judiciales órganos jurisdiccionales a los efectos del planteamiento de cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea?», de Carrera Hernández, en «Revista General de Derecho Europeo», nº 38 (2016).

6 Me había pronunciado en sentido afirmativo en «Hacienda comunitaria y cuestión prejudicial», «Noticias CEE» nº 11 (1986) págs. 90 y siguientes; y en el mismo sentido Delgado Pacheco en «Los Tribunales Económico – Administrativos y la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», en XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero (1985) y el profesor Falcón Tella: «La legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestión prejudicial; en tomo a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 29 de marzo de 1990.» en «Impuestos», Volumen II (1990), págs. 637 y siguientes; sin embargo y tras la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, aparecieron pareceres en contra; véase «El planteamiento de las cuestiones prejudiciales al TJCE por los Tribunales Económico-Administrativo. Necesidad de un nuevo examen», de Carrasco Durán, en «Revista Española de Derecho Financiero» nº 132 (2006) págs. 807 y siguientes.

7 La misma fue comentada por el profesor Martín Fernández en «La aptitud de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestiones prejudiciales (Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de marzo de 2000,» en «Noticias de la Unión Europea» nº 194 (2001) págs. 55 y siguientes.

8 Me remito al autorizado parecer del que fue Magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo Sr. Huelin Martínez de Velasco, en su estudio: «Los Órganos de revisión económico-administrativa y el Derecho Comunitario; su posición en el dialogo prejudicial con el Tribunal de Justicia de la Unión Europea»; integrante de la obra, «Estudios en Homenaje al Profesor Luís María Cazorla Prieto.» Editorial Thomson Aranzadi. Volumen I (2021).

Sin embargo, por lo que se refiere al criterio de independencia, revisa y modifica los criterios de Gabalfrisa y otros, sobre la base de su jurisprudencia más reciente, relativa a la independencia de los órganos judiciales, argumentando lo siguiente:

- que la independencia resulta esencial para el buen funcionamiento del sistema de cooperación judicial de remisión prejudicial porque tal mecanismo únicamente puede activarlo un órgano competente para aplicar el Derecho de la Unión, que se atenga, entre otros, al criterio de independencia (Sentencia de 27 de febrero de 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses, C-64/16, EU:C:2018:117, apartado 43).
- que el concepto de «independencia», desde una perspectiva de índole externa, comporta el ejercicio de funciones con plena autonomía, sin estar sometido a ningún vínculo jerárquico o de subordinación respecto a nadie y sin recibir órdenes ni instrucciones, cualquiera que sea su procedencia, estando así protegido de injerencias o presiones externas que puedan hacer peligrar la independencia en el enjuiciamiento por sus miembros de los litigios de los que conozca e influir en sus decisiones (sentencia Associação Sindical dos Juízes Portugueses, apartado 44 y jurisprudencia citada).
- que la inamovilidad de los miembros del órgano constituye una garantía inherente a la independencia judicial (Sentencias del Tribunal de Justicia de 19 de septiembre de 2006, Wilson, C-506/04, EU:C:2006:587, apartado 51, y sentencia Associação Sindical dos Juízes Portugueses, apartado 45); principio que solo puede ser objeto de excepciones cuando existan motivos legítimos e imperiosos que lo justifiquen y siempre que se respete el principio de proporcionalidad [Sentencia de 24 de junio de 2019, Comisión/Polonia (Independencia del Tribunal Supremo), C-619/18, EU:C:2019:531, apartado 76] reclamando que los supuestos de cese estén previstos en una normativa específica, mediante disposiciones legales expresas que ofrezcan garantías superiores a las previstas por las normas generales del Derecho administrativo y del Derecho laboral que resulten aplicables en caso de cese abusivo (Sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de octubre de 2014, TDC, C-222/13, EU:C:2014:2265, apartados 32 y 35).
- que la «independencia», desde su dimensión interna, se asocia al concepto de «imparcialidad» —entendida como equidistancia que debe guardar el órgano respecto a las partes y a sus intereses respectivos en relación con el objeto del litigio—, exige el respeto de la objetividad y la inexistencia de cualquier interés que no sea el de la estricta aplicación de la norma jurídica (Sentencia de 16 de febrero de 2017, Margarit Panicello, C-503/15, apartado 38).
- que el concepto de «independencia», inherente a la función de juzgar, implica ante todo que el órgano de que se trate tenga la calidad de tercero con respecto a la autoridad que haya adoptado la decisión recurrida (Sen-

tencias de 30 de marzo de 1993, Corbiau, C-24/92, apartado 15, y Sentencia TDC, apartado 29)⁹

7.- El legislador español¹⁰ siguiendo la doctrina en ese momento existente no dudó en que los Tribunales Económico-Administrativos podrían plantear cuestiones prejudiciales de interpretación del Derecho de la Unión Europea, al indicarse en el apartado tercero del art.237 de la Ley General Tributaria que:

«Reglamentariamente se desarrollará el procedimiento para plantear cuestiones prejudiciales¹¹ ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Cuando el planteamiento de la cuestión prejudicial no haya sido solicitado por los interesados en la reclamación o recurso económico-administrativo, con carácter previo a que el mismo se produzca se concederá un plazo de quince días a los interesados para que formulen alegaciones en relación exclusivamente con la oportunidad de dicho planteamiento.

En todo caso, el Tribunal antes de plantear la cuestión prejudicial concederá un plazo de quince días a la Administración Tributaria autora del acto para que formule alegaciones.

Cuando se hubiese planteado una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de acuerdo con lo previsto en los párrafos anteriores, se suspenderá¹² el procedimiento económico-administrativo desde su planteamiento y hasta que se reciba la resolución que resuelva la cuestión prejudicial. Asimismo, procederá la suspensión del curso de aquellos procedimientos económico-administrativos para cuya resolución sea preciso conocer el resultado de la cuestión prejudicial planteada. Dicha suspensión se comunicará a los interesados en el procedimiento económico-administrativo y la misma

9 Tomo la referencia de lo expuesto por la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 2021, Ponente Sr. Berberoff Ayuda.

10 Y también titular del poder reglamentario al que se remite la Ley, en los términos vistos en el texto; así se desprende de lo dispuesto en el art. 58 bis del Reglamento de Revisión de actos en la vía administrativa en la redacción procedente del Real Decreto 1073/2019, de 29 de diciembre.

11 La Sentencia del Tribunal Constitucional 37/2019, de 26 de marzo, expuso: «Despejados los anteriores aspectos, procede abordar las cuestiones de fondo suscitadas en el presente recurso. En relación con el planteamiento de la cuestión prejudicial, cuya regulación figura en el art. 267 TFUE, este Tribunal se ha pronunciado en diferentes ocasiones sobre la relevancia de la decisión judicial de plantear o no la referida cuestión, desde la perspectiva de los derechos fundamentales reconocidos en el art. 24 de la Constitución Española. En la Sentencia del Tribunal Constitucional 58/2004, de 19 de abril, FJ 10, tras traer a colación diferentes resoluciones anteriores, este Tribunal concluyó que «la decisión de no plantear una cuestión prejudicial al amparo del art. 234 TCE –al igual que ocurre con la decisión de no plantear cuestión de inconstitucionalidad al abrigo del art. 163 de la Constitución Española – no implica «per se» la lesión de las garantías previstas en el art. 24 CE, ni de quien pretendía dicho planteamiento y no obtuvo satisfacción a su pretensión, ni de quien, sin haberlo solicitado, pueda verse perjudicado por su no planteamiento». Por su parte, en la Sentencia del Tribunal Constitucional 212/2014, de 18 de diciembre, FJ 3, queda expuesto el parámetro de control que en sede constitucional cabe ejercer respecto de esas decisiones de los órganos jurisdiccionales: «desde la perspectiva del art. 24.1 de la Constitución Española, el canon de control establecido respecto del planteamiento de cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no difiere del que este Tribunal ha fijado, con carácter general, para las decisiones judiciales que son fruto de la interpretación y aplicación del Derecho al caso concreto

12 La suspensión del acto impugnado queda fuera de nuestro análisis; me referí a ello en: «La suspensión del acto impugnado en las vías económico-administrativa y jurisdiccional». Revista. «Impuestos» Volumen I (2014); y más recientemente en «De nuevo sobre la suspensión del acto impugnado». Quincena Fiscal N.º 3 (2022).

determinará la suspensión del cómputo del plazo de prescripción de los derechos a que se refiere el artículo 66 de esta ley, cómputo que continuará una vez se reciba en el órgano económico-administrativo competente la resolución de la cuestión planteada»

8.- La aplicación del Derecho de la Unión Europea es la segunda cuestión que ha de ser traída a colación, y a ello se refiere la Sentencia del Tribunal Supremo ya invocada de 16 de noviembre de 2021, que examina si lo expuesto por el propio Tribunal en su Sentencia de 21 de mayo de 2018¹³ puede ser de aplicación al caso presente en el sentido de que podría prescindirse de la vía económico-administrativa como trámite previo al inicio de la vía judicial, cuando lo que se trae a colación es la aplicación exclusiva de un precepto integrante del Ordenamiento Jurídico Europeo; pues en aquella se argumentó por el Alto Tribunal:

«Por consiguiente, si para el ejercicio de la acción jurisdiccional frente a una Administración pública se exigiera a los ciudadanos la interposición de un recurso administrativo que se revelara manifiestamente ineficaz para el éxito de su pretensión, cabría concluir, en la medida en que la formulación del recurso se erigiría en una carga procesal para el demandante como presupuesto de viabilidad de su acción jurisdiccional [*vid.* Sentencias Tribunal Constitucional, 108/2000, 275/2005 y 75/2008] que esa carga, en cuanto inútil, negaría la razón que justifica su imposición, deviniendo desproporcionada y vulneradora del derecho a obtener la tutela judicial efectiva, al tiempo que desconocería el mandato del artículo 106.1 CE, que impone un efectivo control jurisdiccional de la actuación administrativa. Este último precepto constitucional exige que los instrumentos procesales se articulen de manera que hagan posible una fiscalización plena del ejercicio de las atribuciones administrativas [*vid.* Sentencia Tribunal Constitucional 238/1992], plenitud incompatible con demoras impuestas por la interposición de recursos en vía administrativa manifiestamente ineficaces e inútiles para dar cumplimiento al fin que los justifica.»¹⁴

9.- Pero la imposibilidad de plantear cuestión prejudicial en los términos ya expuestos no excluye la obligación de resolver aplicando el Derecho de la Unión Europea pues:

«A diferencia de lo que afirma la recurrente, corresponde a la Administración y, en particular, a los Tribunales Económico-Administrativos, garantizar la

13 La Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 2021, expuso: «Preceptos como el artículo 237.3 LGT y el artículo 58 bis del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, son ya anacrónicos y contrarios al Derecho de la Unión Europea, por lo que, remitiéndonos a los razonamientos del Tribunal de Justicia, los desplazamos e inaplicamos en este caso, porque se oponen frontalmente a la afirmación consignada a modo de rótulo del presente fundamento de derecho: que «los órganos económico-administrativos no pueden plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.»

14 En la mencionada Sentencia, el Tribunal Supremo expone: «Cuando se discute exclusivamente la inconstitucionalidad de las disposiciones legales que dan cobertura a los actos de aplicación de los tributos y restantes ingresos de Derecho Público de las Entidades Locales, cuestión respecto de la que éstas carecen de competencia para pronunciarse o para proponerla a quien tiene competencia para ello, quedando constreñidas a aplicar la norma legal de que se trate, no resulta obligatorio interponer, como presupuesto de procedibilidad del ulterior recurso contencioso-administrativo, el correspondiente recurso administrativo previsto como preceptivo.»

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, pese a carecer de la posibilidad de plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia; en tales condiciones, el cumplimiento de ese deber no comporta vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.»

Y por ello en la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 2021, se concluye que:

«En los casos en los que, de conformidad con la normativa tributaria, la vía económico-administrativa resulte procedente, será necesario agotarla aun cuando la decisión sobre el fondo del asunto pueda depender, exclusivamente, de la interpretación del Derecho de la Unión Europea, al corresponder a los Tribunales Económico-Administrativos, garantizar su correcta aplicación en los términos que se derivan de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia.»

10.- En relación con los Tribunales del orden Económico-Administrativo de las Corporaciones Locales, nos ocupamos del asunto que va a ser analizado por el Tribunal Supremo al haber sido admitido el Recurso de Casación en los siguientes términos:

«La cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de la Jurisprudencia permitiendo aclarar si, la falta de creación en los municipios de gran población del órgano especializado para resolver las reclamaciones económico-administrativas, previsto por la Ley determina la nulidad de los actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos, que sean de competencia municipal, al privar el Ayuntamiento al contribuyente del derecho a la resolución de su reclamación económico-administrativas por un órgano especializado antes de acudir a la vía judicial.»¹⁵

11.- Por último, y en relación con esta materia se trae a colación lo que se expuso sobre la remoción y nuevos nombramiento de Vocales del Tribunal Económico-Administrativo Central a los efectos de determinar la posible nulidad de sus acuerdos; y así la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en Sentencia de 22 de noviembre de 2021, expuso:

«Se razona por la recurrente que como consecuencia del artículo. 6.3 Real Decreto 769/2017, al disponer que el Tribunal Económico-Administrativo Central estará integrado por su Presidente, con rango de Director General [...], el Secretario General, con nivel orgánico de Subdirector General y los Vocales, con nivel orgánico de Subdirector General, cuyo nombramiento ha de efectuarse mediante Real Decreto, se produjo el cese de todos los Vocales del Tribunal Económico-Administrativo Central no siendo hasta el 7 de julio de 2018, cuando se publicó en el Boletín Oficial del Estado el nombramiento de los nuevos mediante Reales Decretos 836/2018 y 620/2018 —en este último se nombró

15 Me ocupé de ello en: «La supresión de las reclamaciones económico-administrativas en las Haciendas Locales». «Instituto de Estudios Económicos» (1985)

al Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central –. Por lo que, en su opinión la resolución recurrida, dictada el 8 de febrero de 2018 es nula de pleno derecho.

Pero, como con acierto redarguye la Abogacía del Estado, omite la recurrente que la disposición transitoria tercera del Real Decreto 769/2017 dispone que "con el objeto de garantizar el normal funcionamiento del Tribunal Económico-Administrativo Central, entretanto se produzca el nombramiento mediante Real Decreto de los titulares de las nuevas Vocalías que se establecen en el presente Real Decreto, mantendrán sus funciones los actuales Vocales".

Precisamente, en aplicación de la citada disposición, esta Sala ha venido sosteniendo la legalidad de los acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo Central en el período 28 de julio de 2017 a 7 de julio de 2018. Así, entre otras, las Sentencias de la Audiencia Nacional (4ª) de 9 de junio de 2021 (Rec. 272/2018) (2ª) 27 de mayo de 2021 (Rec. 1089/2017) y 6 de abril 2021 (Rec. 672018) y (7ª) de 10 de febrero de 2020 (Rec. 8/2018). Así pues, el primer motivo aducido no puede ser acogido.»

3. Los actos reclamables

12.- El contenido del epígrafe guarda relación, como se ha expuesto, con lo que se dispone a tal fin en los artículos 226 y 227 de la Ley General Tributaria, que toman como punto de referencia los actos de aplicación de los tributos, así como la imposición de sanciones, con una referencia general a cualquier otra competencia de revisión en la vía económico-administrativa derivada de precepto legal que así lo disponga; de la actuación de los Tribunales del orden económico-administrativo, así como del parecer de la Administración Tributaria plasmado en consultas, derivan determinadas consecuencias en el orden jurisdiccional, pues como expuso la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2021:

«Todo lo cual nos lleva a recordar lo dicho tantas veces por este Tribunal Supremo respecto del alcance y fuerza jurídica de las resoluciones antes citadas, en tanto que si bien no son vinculantes para los Tribunales de Justicia, "en cuanto favorable o beneficioso para el contribuyente pueden constituir un acto propio de opinión jurídica administrativa que, por su procedencia, autoridad y significación legal obliga a la propia Administración a seguir tal criterio frente a los contribuyentes, en favor de éstos", aparte de procurar sustento adecuado para el principio de confianza legítima, buena fe y seguridad jurídica.»

Pero con carácter específico, la Ley General Tributaria, se ocupa del alcance de la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, a la que se refiere el actual apartado octavo del art.239 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor:

«La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Admi-

nistración Tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta ley. En cada Tribunal Económico-Administrativo, el criterio sentado por su Pleno vinculará a las Salas; y el de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración Tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente.»

Y en relación con ello la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de enero de 2022, expone:

«Por consiguiente, este Tribunal debe ajustar su pronunciamiento a esta doctrina, a fin de dar cumplimiento al artículo 239.7 (ahora 8) de la Ley 58/2003, General Tributaria, que establece que: "La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los Tribunales Económico-Administrativos regionales y Locales... y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía (...). Las resoluciones y los actos de la Administración Tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente."

De acuerdo con ello, la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es susceptible de limitarse en función de la proporción que representen los activos afectos respecto del patrimonio neto de la entidad, y debe desestimarse este primer motivo de la reclamación.

Aun siendo innecesario profundizar en la cuestión relativa a la existencia de doctrina administrativa que, de acuerdo con la ley (art. 239.7, actualmente 8, de la Ley General Tributaria), vincula a los Tribunales de inferior rango y, desde luego, a la Administración activa –sin excluir a la que gestiona los tributos cedidos, como es el que ampara la liquidación controvertida, sorprende, al menos, que la Comunidad Autónoma recurrente haya omitido toda consideración acerca de la previa existencia de ese criterio establecido, que le vincula, a falta de jurisprudencia.

A tal efecto, conviene mencionar nuestra reciente Sentencia de 2 de junio de 2021, pronunciada en el recurso de casación n.º 1478/2018 que, en un asunto similar, relativo también a la interpretación del artículo 20 LISD, si bien a su apartado 3.c), pone de manifiesto, a propósito de la aplicación del principio de confianza legítima, la existencia, en aquél asunto, de consultas vinculantes respondidas por la Dirección General de Tributos en sentido favorable a los intereses de los contribuyentes, que la Administración allí competente y la Sala de instancia habían desconocido.

En dicha Sentencia se hace, además, referencia a la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar, que en modo alguno hace

referencia a la necesidad de interpretar el artículo 20.6 LISD en el sentido que aquí propugna la parte recurrente.»

En el artículo 227, se incorporan como reclamables los actos administrativos de gestión, concebida esta expresión en su más amplio sentido, atribuibles a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, así como a los Órganos Gestores de las Comunidades Autónomas sobre tributos cedidos, partiendo de la distinción entre actos y actuaciones reclamables¹⁶ que procedan de la anterior regulación de la materia y que se mantiene en la actualidad¹⁷.

a. Las liquidaciones tributarias.- Este va a ser el supuesto más normal y frecuente de la impugnación en la vía económico-administrativa, al solicitarse el contraste con el Ordenamiento Jurídico de los actos de gestión tributaria.¹⁸

a'.- supuesto singular es el que guarda relación entre la gestión catastral y la gestión tributaria, en el sentido de poder revisarse el valor catastral, con motivo de impugnar las liquidaciones practicadas por el Impuesto sobre los Bienes Inmuebles; el auto de admisión hizo referencia a lo siguiente:

16 Me ocupé de ello en: «La nueva legalidad en la vía económico-administrativa». Crónica Tributaria n.º 36 (1981); el Profesor Ferreiro Lapatzá no recibió bien la asunción por los Tribunales Económico-Administrativos de las actuaciones reclamables; en «Revista Española de Derecho Financiero» n.º 37 (1983)

17 Es dudosa la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos para el enjuiciamiento de las prestaciones de derecho público no tributarias; de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de febrero de 2005, se desprende lo siguiente en orden a los ingresos percibidos por la Corporación de Reservas Estratégicas (CORES), en la que se expuso: 1º) «Las reservas obligatorias no son ingresos de Derecho Público, porque su destino es constituir y mantener existencias mínimas de seguridad, mediante el pago de una cuota por tonelada de producto petrolífero importado o adquirido para su consumo, según el art. 11. n.º 4, párrafo segundo, inciso final de la Ley 34/1992, de 22 de diciembre de 1992; 2º) El impago de tales cuotas no da acceso al procedimiento de apremio administrativo, que supone una vía privilegiada de recaudación, reservada a los ingresos de Derecho Público, según los arts. 31 y 32 en relación con el 35 de la Ley General Presupuestaria; 3º) La Ley 8/1989, en su art. 2, excluye expresamente del ámbito de aplicación de las tasas y precios públicos a «las contraprestaciones por las actividades que realicen y los servicios que presten las Entidades u Organismos Públicos que actúen según el Derecho Privado», como ocurre con las cuotas de CORES; 4º) El hecho de constituir su incumplimiento materia susceptible de ser calificada infracción administrativa, con el procedimiento sancionador consecuente, no modifica la clasificación como ingresos de derecho privado.»

18 Cuestiones singulares pueden aquí traerse a colación como la referente al procedimiento amistoso, para evitar la doble imposición, Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2021, o las opciones de tributación, Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de marzo de 2021, así como la prevalencia del principio de unidad o unicidad frente al de estanqueidad al indicarse en la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2013, lo siguiente: « En efecto, en supuestos como el que nos ocupa, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, procede aplicar el principio de unidad o unicidad administrativa, pues no cabe duda que el Impuesto sobre Sociedades establece que « [l]a Administración Tributaria podrá valorar, dentro del periodo de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas » (art. 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades), al igual que las previsiones del ITP y AJD, modalidad Actos jurídicos documentados, cuyo art. 46.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre establece que « [l]a Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado », lo que implica la formación de la base imponible de ambos tributos por un valor equivalente: el valor real o de mercado del bien transmitido.»

«Determinar si, con ocasión de la impugnación de liquidaciones del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y para obtener su anulación, el sujeto pasivo puede discutir la calificación (y la consiguiente valoración) catastral de su inmueble, cuando no lo hizo (o haciéndolo dejó que alcanzara firmeza) al tiempo en que le fue notificado individualmente el valor catastral del bien inmueble sujeto a tributación por dicho impuesto».

Y la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de junio de 2021, mencionó lo siguiente:

«Conforme a lo expuesto procede interpretar los artículos 65 y 77.1 y 5 del Real Decreto Legislativo 2/2004 y artículo 4 del Real Decreto Legislativo 1/2004, en el sentido de que los mismos no se oponen ni obstan a que recurriéndose liquidaciones por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y para obtener su anulación, en supuestos en los que concurren circunstancias excepcionales sobrevenidas análogas o similares a las descritas anteriormente, el sujeto pasivo pueda discutir el valor catastral del inmueble, base imponible del impuesto, aun existiendo la valoración catastral firme en vía administrativa.»¹⁹

b'.- asimismo y pese a la novedad también traemos a colación la problemática del «valor de referencia del mercado», procedente de la reforma llevada a cabo por medio de la Ley 11/2021, de 9 de julio, con relación a lo que se ha expuesto lo siguiente²⁰ :

Como decíamos, la reforma operada por la Ley 11/2021, de 9 julio, también contiene un precepto específicamente referido a los supuestos de impugnación de la liquidación en vía económico-administrativa, en concreto, el último apartado de los artículos 9 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y 10 del Texto Refundido del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, disponen que la Dirección General del Catastro también «*emitirá informe preceptivo, corrigiendo o ratificando el valor de referencia, cuando lo solicite la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos, como consecuencia de una reclamación económico-administrativa.*»

En este caso, la reforma nos parece claramente desafortunada porque parece desconocer el funcionamiento real del procedimiento de reclamaciones económico-administrativa, en donde, como es sabido, la Administración Tributaria que dictó el acto impugnado no es parte del procedimiento; además, en la citada

19 En otra Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 14 de junio de 2021, se expuso: «Los artículos 65 y 77.1 y 5 del Real Decreto Legislativo 2/2004 y el artículo 4 del Real Decreto Legislativo 1/2004, deben ser interpretados en el sentido de que los mismos no se oponen ni obstan a que, recurriéndose liquidaciones por IBI y para obtener su anulación, en supuestos en los que concurren circunstancias excepcionales sobrevenidas, análogas o similares a las descritas anteriormente (modificación por sentencia firme de la clasificación urbanística del suelo afectado), el sujeto pasivo pueda discutir la valoración catastral del inmueble, base imponible del impuesto, incluso en los casos en los que tal valoración catastral ha ganado firmeza en vía administrativa.»

20 Transcribo el parecer el Profesor Marín-Barnuevo Fabo en: «La impugnación del valor de referencia», en la «Revista Técnica Tributaria» n.º 134 82021); me remito asimismo a la Ponencia de Ruíz Toledano sobre el tema de fondo, presentada en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España, Curso 2021/2022.

Ley y al modificar la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como la del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se expuso:

«El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración Tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Cuando los obligados tributarios consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando dicho valor de referencia.»

Y al dar nueva redacción al artículo 46 de la normativa del último Impuesto citado se indica:

«La comprobación se llevará a cabo por los medios establecidos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria. Si de la comprobación resultasen valores superiores a los declarados por los interesados, éstos podrán impugnarlos en los plazos de reclamación de las liquidaciones que hayan de tener en cuenta los nuevos valores. Cuando los nuevos valores puedan tener repercusiones tributarias para los transmitentes se notificarán a éstos por separado para que puedan proceder a su impugnación en reposición o en vía económico-administrativa o solicitar su corrección mediante tasación pericial contradictoria y, si la reclamación o la corrección fuesen estimadas en todo o en parte, la resolución dictada beneficiará también a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.»

c'.- la declaración de caducidad y la terminación del procedimiento tributario, es también susceptible de impugnación, pues como expuso el Tribunal Supremo en Sentencia de 23 de noviembre de 2021:

«Ciertamente atendiendo a la naturaleza y regulación legal del instituto de la caducidad, esta se produce con carácter general "*ope legis*" por el mero transcurso del plazo legamente previsto; debe, además, declararse expresamente, de oficio o a instancia de parte, de suerte que las actuaciones que se hayan llevado a cabo por la Administración en el seno de un procedimiento caducado deben tenerse por no realizadas a efectos de interrumpir la prescripción; lo que debe conllevar, insistimos, con carácter general, que la primera cuestión por la que se nos interroga en el auto de admisión deba responderse en el sentido de que la denegación de la solicitud de declaración de caducidad en el procedimiento de gestión tributaria es un acto que comporta la denegación de un derecho del contribuyente, y, por ende, susceptible de reclamación económico administrativa, art. 227.1.a) de la Ley General Tributaria.»

b. Las autoliquidaciones.- A ellas se refiere el artículo 120 de la Ley General Tributaria, comprensivo de su concepto, y de la posibilidad de su rectificación²¹ de lo

21 Véase: «La rectificación de autoliquidaciones tributarias»; del Profesor Clavijo Hernández, en: «Estudios Jurídicos en memoria de D. César Albiñana García-Quintana», Instituto de Estudios Fiscales, Volumen II (2008).

que se ocupa asimismo el artículo 227.2.d) de la misma disposición, pudiendo derivar de ello la devolución de lo ingresado.

a'.- el punto de referencia es el contraste con una norma, que tras presentar la autoliquidación se desprende que la misma no ha quedado bien reflejada o lo ha sido recientemente en sentido contrario; la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2022, sobre el particular expuso:

«Dicho lo anterior la respuesta que ha de darse a la cuestión con interés casacional planteada en el auto de admisión es positiva, esto es, la rectificación de una autoliquidación –y la consiguiente devolución de ingresos indebidos– sí es cauce adecuado para cuestionar la autoliquidación practicada por un contribuyente –que ha procedido a ingresar en plazo las cuantías por él calculadas en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a fin de no ser sancionado por dejar autoliquidar e ingresar en plazo–, cuando entienda indebido el ingreso tributario derivado de tal autoliquidación al considerarlo contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea.

El Recurso de Casación debe, por tanto, ser estimado, al ser la tesis contenida en la sentencia impugnada contraria a la correcta interpretación de los arts. 120 y ss. de la Ley General Tributaria y 126 a 129 del Real Decreto 1065/2007.»

b'.- y en cuanto a los intereses de demora ligados a la rectificación de una autoliquidación, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 29 de octubre de 2021, invocando la doctrina del Tribunal Supremo, fue del siguiente parecer:

«Nos hallamos ante una especie de "ingresos indebidos sobrevenidos" como consecuencia de la interpretación reflejada en el acta con acuerdo. No estamos hablando de la inaplicación a los pagos fraccionados de tal deducción por doble imposición, puesto que esa es una posibilidad que la ley rechaza, estamos hablando de la aplicación de tal deducción en la autoliquidación del impuesto definitivo. En ese caso, procede que se devenguen interés de demora desde el fin del período voluntario de presentación de la autoliquidación. Es a partir de ese día cuando la Administración comienza a disfrutar indebidamente de una cantidad que ha de devolver a AHISL. Es en ese momento a partir del cual comienza el devengo de los intereses de demora. Como hemos señalado en diversas sentencias, entre otras, Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2012, los intereses de demora vienen a compensar, tanto a la Administración como a los particulares, la indisponibilidad de cantidades debidas, como variedad de resarcimiento, al compensar por esta vía y de forma objetiva el coste financiero del perjuicio derivado de la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueron legalmente debidas». Lo relevante en este caso es si el Tesoro ha dispuesto de cantidades de forma indebida que deben ser devueltas. En la presente ocasión, esas cantidades no se devuelven a través de la mecánica del Impuesto sobre Sociedades, se devuelven como consecuencia de la estimación de una rectificación de una autoliquidación que aplica a un determinado período un criterio ya aplicado en otros periodos como consecuencia de la suscripción de un acto con acuerdo».

c. La derivación de responsabilidad.- El artículo 174, apartado quinto, de la Ley General Tributaria en la redacción procedente de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, expuso:

«Por su parte, el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria dispone que en el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.»

Sobre esta cuestión la Sentencia el Tribunal Supremo de 25 de enero de 2022, expone:

«En supuestos de responsabilidad tributaria "en cadena", la derivación de la responsabilidad subsidiaria constituye un "presupuesto de hecho habilitante" de la subsiguiente derivación de responsabilidad solidaria a los efectos de que el declarado responsable por alguna de las circunstancias previstas en apartado 2 del artículo 42 de la Ley General Tributaria pueda impugnar el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria respecto de un tercero por inexistencia de declaración de fallido del deudor principal. En cambio tal impugnación no procede cuando, aun existiendo tal declaración de fallido, y no siendo una declaración meramente formal, sino que se ha seguido el procedimiento legalmente previsto, se pretende impugnar el acto de derivación de responsabilidad por considerar que no está justificada la declaración de fallido del deudor principal dada la existencia de bienes y derechos de titularidad de dicho deudor principal no trabados o ejecutados y sí ejecutables, dado que tal declaración ya ha adquirido firmeza.²² »

4. Extensión de la revisión

13.- El artículo 237, apartado primero, de la Ley General Tributaria, dispone que:

«Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas la cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.»

22 Al finalizar este epígrafe, tenemos que aludir a que según el apartado quinto del art. 227 de la Ley General Tributaria: «No se admitirán reclamaciones económico-administrativas, respecto a los siguientes actos, a) los que den lugar a reclamación en vía administrativa previa a la judicial civil o laboral o pongan fin a dicha vía»; la Ley 39/2015, de 1 de octubre, en su Exposición de Motivos indicó: «La Ley no contempla ya las reclamaciones previas en vía civil y laboral, debido a la escasa utilidad práctica que han demostrado hasta la fecha y que, de este modo, quedan suprimidas»; pero existen algunos supuestos en que mantienen su utilidad, no siendo de recibo tan drástico razonamiento.

Diversas cuestiones han sido objeto de precisión jurisprudencial, y así debemos recordar la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2012, recurso 559/2010, cuando expone que «[l]a facultad revisora concedida a los órganos económico-administrativos versa sobre el examen de la conformidad a derecho del acto administrativo de liquidación tributaria, lo que comporta que todo lo que exceda del examen jurídico de dicha cuestión constituye una irregularidad invalidante en el proceder del órgano económico-administrativo regional, al sustituir la decisión a tal fin alcanzada por las autoridades de gestión, por otra distinta en el curso de la reclamación interpuesta por el propio contribuyente, lo que asimismo implica un incumplimiento flagrante del papel que le atribuye nuestro ordenamiento jurídico. Es cierto que el órgano de revisión, conforme a los artículos 40, apartado 1, y 101, apartado 4, del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, puede analizar todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, estando facultado, tras el análisis del supuesto de hecho, para determinar el marco jurídico de referencia, obteniendo de su aplicación las consecuencias pertinentes, pero no es menos cierto que lo que no puede es alterar el supuesto de hecho determinado por el órgano de gestión, en este caso la cuantificación de las dilaciones imputables al sujeto pasivo, introduciendo en el debate un "nuevo" hecho que perjudica al reclamante, como así ha ocurrido en el supuesto enjuiciado en el que se "adiciona" un nuevo período de interrupción justificada que no había sido calificado como tal por el órgano de gestión. [...]».

La Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2021, expuso que:

«Respecto a la tercera de las cuestiones de interés casacional, debemos reiterar que los Tribunales Económico-Administrativos están obligados a resolver todas las cuestiones que les sean suscitadas sin que, en un contexto de buena fe y de proscripción del abuso del derecho, puedan rechazar la resolución de tales cuestiones por la circunstancia de que no hubieran sido previamente planteadas por los interesados ante los órganos de la Inspección de Tributos.

Si bien la Sentencia de instancia es conforme con la doctrina que acabamos de expresar sobre los efectos de la pérdida de la condición de IIC a los efectos de la tributación en el Impuesto sobre Sociedades, resulta, no obstante, contraria a la doctrina relativa al alcance y a la extensión de la obligación de resolver en vía económico-administrativa, por lo que, sobre la base de este concreto aspecto, procede estimar en parte el recurso de casación y, en consecuencia, casar y anular dicha sentencia, manteniendo, no obstante, el resto de sus pronunciamientos.

En consecuencia, y a los efectos de resolver en este extremo el recurso contencioso-administrativo de instancia, habiendo solicitado el Abogado del Estado la retroacción de actuaciones al momento anterior a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña –primer órgano ante el que se planteó la cuestión–, para que este pueda pronunciarse, en base a las alegaciones y pruebas aportadas por la entidad, sobre la procedencia de la tributación de la recurrente en el régimen de sociedades patrimoniales, procede

estimar en parte el recurso, acordando dicha retroacción, en línea, por lo demás, con la consideración de la recurrente, relativa a que la sentencia impugnada debió anular la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central y exigirse que se ordene verificar si ABC cumplía los requisitos para ser considerada una sociedad patrimonial.»²³

Además, la revisión de todas las cuestiones que deriven del expediente no viene predeterminada por la presentación o no del escrito de alegaciones pues como expuso la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de mayo de 2021:

«Como tiene establecido este Tribunal Económico-Administrativo Central (entre otras, Resolución de 12/06/2014, RG 00-05127-2012), la falta de presentación del escrito de alegaciones no puede prejuzgar o determinar la desestimación de la reclamación promovida por el reclamante, para quien aquella presentación es una facultad y no una obligación, pudiendo, en todo caso, el Tribunal Económico-Administrativo hacer uso de las amplias facultades que el Ordenamiento le atribuye. Sin embargo, el órgano económico-administrativo, en el ejercicio de tales funciones revisoras, solo podrá llegar a una resolución estimatoria cuando del conjunto de las actuaciones practicadas pueda deducir razonablemente las causas que evidencian la ilegalidad del acto recurrido.»

5. Legitimación

14.- El artículo 232 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, dispone que:

«1. Estarán legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas:

- a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores.
- b) Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria.

²³ Un caso particular es el que se contempló en la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 22 de octubre de 2021, que expuso: «A lo anterior hemos de añadir, en consonancia con lo que razona el Tribunal Supremo en su Sentencia de 11 de junio de 2015 (rec. 1801/2012) que la revisión económico-administrativa «afecta a todas las cuestiones de hecho o de derecho que ofrezca el expediente, con el límite de no empeorar la situación del reclamante, porque se incurriría en *«reformatio in peius»* que el propio precepto rechaza». En el mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2001 (rec. 6103/1996) declaró que la estimación de alguna o algunas de las pretensiones concretas, no permite, en absoluto, agravar otros pronunciamientos distintos, «a modo de una compensación entre la ilegalidad que se corrige, con otra ilegalidad que se va a cometer como es la *«reformatio in peius»* en otras u otras de las cuestiones que se plantean». Como pone de relieve la sentencia de la Audiencia Nacional, de 7 de enero de 2016 (rec. 475/2013), es dudoso que en los conceptos de «todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente» y de «cuestiones» pueda incluirse el examen de la regularización de un ejercicio no impugnado por más que el mismo haya sido comprobado conjuntamente con el impugnado. «Pero, desde luego, lo que es meridianamente claro, por mandato legal, es que tal revisión de cuestiones no planteadas en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.»

Por otra parte, el art. 232. 2.e) de la Ley General Tributaria dispone que no estarán legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas:

- e) Los organismos u órganos que hayan dictado el acto impugnado, así como cualquier otra entidad por el mero hecho de ser destinataria de los fondos gestionados mediante dicho acto.»²⁴

15.- Del precepto se desprende que no es lo mismo el legitimado que el interesado en el procedimiento; la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 18 de julio de 2013, sobre el particular expuso:

«Aparte de que en el suplico del escrito de interposición no se ha pedido el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo 232.2 e) de la Ley General Tributaria de 2003 que establece – como hemos visto – que no están legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas "Los organismos u órganos que hayan dictado el acto impugnado", así como cualquier otra entidad por el mero hecho de ser destinataria de los fondos gestionados mediante dicho acto», en todo caso no procedería ese planteamiento ya que aquí no se está discutiendo a la vista de las peticiones formuladas en el escrito de demanda y en el de interposición de esta casación la legitimación para interponer una reclamación económico-administrativa en concreto, sino para intervenir como parte interesada en los recursos que formulen los titulares catastrales y el propio artículo 232.3 de la Ley General Tributaria establece que «En el procedimiento económico administrativo ya iniciado podrán comparecer todos los que sean titulares de derechos o intereses legítimos que pueden resultar afectados por la resolución que hubiera de dictarse, sin que la tramitación haya de retrotraerse en ningún caso.»²⁵ »

16.- Debe distinguirse entre la Sociedad y los socios o accionistas, de modo que si la liquidación tuvo como destinatario a la primera, no puede extenderse la legitimación a los segundos; por ello la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2021, hizo referencia a lo siguiente:

24 Por otro lado, el art. 38 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, dispone que» Cuando en el procedimiento se plantee la personación de un posible interesado en virtud de lo previsto en el artículo 232.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y no resulte evidente su derecho, su interés legítimo o que pudiese resultar afectado por la resolución que se dicte, se actuará conforme a lo dispuesto en este artículo mediante la apertura de la correspondiente pieza separada. Se abrirá un plazo común de alegaciones de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, respecto de todos los interesados en el procedimiento y respecto de aquel del que no resulta evidente tal condición. Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, el Tribunal resolverá lo que proceda en atención a lo alegado y a la documentación que pueda obrar en el expediente. La resolución que se dicte podrá ser objeto de recurso contencioso-administrativo.»

25 Asimismo, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 20 de enero de 2022, expone que: «Conviene precisar que pese a lo que afirma la actora, el Tribunal Económico Administrativo Central no tenía obligación de requerir a la actora para que subsanara el defecto de legitimación pues tal condición se ostenta o no y el reclamante debe acreditarlo al interponer la reclamación. La posibilidad de subsanar los defectos formales de la solicitud o escrito inicial se refiere a los contemplados en el art. 2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, entre los que no figura la legitimación.»

«Desde luego, un concepto amplísimo o hipertrofiado de la legitimación en casos como el que nos ocupa – y siguiendo el camino que nos marca el auto de admisión al referirse a los accionistas, aunque aquí debería hablarse de socios, pues nos hallamos ante una sociedad de responsabilidad limitada- podría conducir, a nuestro juicio, al absurdo: el accionista (o, en el caso, el partícipe o el socio) siempre ostentaría un interés en que la sociedad en cuestión gane los pleitos correspondientes, minore sus pérdidas o reparta beneficios y ello se conseguirá –obviamente– si no tiene que abonar el importe de las liquidaciones tributarias o de las sanciones que la Hacienda Pública le impone. Pero ese interés –que existe– no puede calificarse en absoluto, a los efectos que nos ocupan, como real, actual o cierto, sino como meramente hipotético o eventual, insuficiente para entender que concurre la legitimación activa necesaria para acudir al proceso jurisdiccional contencioso-administrativo.»

Acierta el Abogado del Estado en este punto cuando afirma que reconocer interés legitimador al accionista por el solo hecho de serlo –o al partícipe en una sociedad limitada– eliminaría de facto el principio de la personalidad jurídica de la sociedad pues, en realidad, lo desnaturalizaría por completo, subvirtiendo el interés de ésta en impugnar o no los acuerdos que le afectan como auténtica legitimada para hacerlo a tenor –precisamente– de su personalidad jurídica.»

Expuesto el parecer anterior, la Sentencia de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, extiende la ausencia de legitimación al administrador de una sociedad, ya que:

«Atendiendo a la jurisprudencia expuesta, concluimos que, en este caso concreto, dado que se impugnan las liquidaciones tributarias giradas a la mercantil como obligado tributario, corresponde la legitimación activa a la mercantil afectada por los acuerdos de liquidación girados a quien van dirigidos como obligada tributaria. Y por ello el ahora recurrente D. Daniel no puede tener legitimación activa para impugnar una liquidación de la que no es sujeto pasivo puesto que no ha acreditado que tal liquidación pueda afectar a su esfera jurídica ni tampoco a su esfera económica porque la condición de administrador no conlleva la transmisión de la situación económica de la empresa. Pero incluso, si el Sr. Daniel pudiera, en su caso, verse afectado por la ejecución de la citada liquidación como responsable subsidiario de la mercantil tampoco permitiría admitir su legitimación activa ahora en este proceso en el que se están impugnando los acuerdos de liquidación girados a la mercantil y no los acuerdos que pudieran, en su caso, afectarle como responsable subsidiario que puedan dictarse tras la tramitación de un procedimiento específico.»

17.- Un supuesto singular es el de las Autoridades Portuarias, que conforme a reciente Jurisprudencia del Tribunal Supremo:

«Sobre la cuestión controvertida, nos debemos remitir a la doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, fijada en las Sentencias de 19 de noviembre de 2020 dictada en el recurso de casación n.º 5201/2019, de 25 de febrero de 2021 dictada en el recurso de casación n.º 5084/2019 y de 4 de marzo de 2021 dictada en el Recurso de Casación n.º 5194/2019, y que casan y anulan las Sentencias

de esta Sala dictadas en los recursos 870/2017, 879/2017 y 868/2017 respectivamente y declaran que *«las Autoridades Portuarias están legitimadas activamente para impugnar aquellas resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central que les afecten, con las limitaciones reseñadas. Es por tanto procedente la declaración de haber lugar al recurso de casación deducido por la Autoridad Portuaria de Las Palmas, por ser contraria a Derecho la sentencia impugnada en la exégesis de esos mismos preceptos.»*²⁶

18.- Por último y en relación con la legitimación del legatario de parte alícuota, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de mayo de 2021, expuso:

«Ocurre, sin embargo, que en materia tributaria se produce una modulación de la posición del legatario de parte alícuota en relación con las obligaciones tributarias pendientes, que se separa del régimen civil previsto respecto de la generalidad de las relaciones jurídicas del causante.

En efecto, el art. 39.1 de la Ley General Tributaria, bajo la rúbrica de «sucesores de personas físicas», dispone lo siguiente:

«A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.

Las referidas obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota».

Pues bien, si al legatario de parte alícuota se le transmiten las obligaciones tributarias pendientes al igual que a los herederos (no es el momento ahora de precisar con qué alcance), resulta patente su interés legítimo en la reclamación económico-administrativa en la que se debate la conformidad a Derecho de una deuda tributaria de la que pudiera llegar a tener que responder.

Todo lo cual conduce a la estimación del recuso y al reconocimiento del derecho de la actora a intervenir como interesada en la reclamación económico-administrativa.

Cumple advertir, finalmente, que la condición de sucesor en la deuda tributaria de un legatario de parte alícuota que todavía no ha aceptado su legado,

26 Los antecedentes quedaron reflejados de la forma siguiente: «Se impugna en estas actuaciones la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 10 de octubre de 2019, que declara la inadmisibilidad del recurso de alzada interpuesto por la Autoridad Portuaria de las Palmas, frente a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias, de fecha de fecha 30 de noviembre de 2015, estimatoria de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por la entidad Puerto Ciudad de las Palmas SA, contra la liquidación en concepto de Tasa de aprovechamiento especial del dominio público en ejercicio de actividades comerciales, industriales y de servicios correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010 y Tasa de actividad correspondiente a los ejercicios 2011 y 2012. La resolución recurrida declara la inadmisibilidad del recurso de alzada con fundamento en el art. 241 de la Ley General Tributaria, ya que el recurso de alzada no ha sido interpuesto por ningún Director General del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas». Véase: «Tasas portuarias y servicios» coordinada por el Profesor Lago Montero, y con unas palabras de presentación a mi cargo; Editorial Thomson-Aranzadi (2013).

está sometida interpretación por el Tribunal Supremo en el recurso de casación 4078/2020 (ATS de 28 de enero de 2021) cuando se dan determinadas condiciones muy concretas, distintas de las que aquí concurren.»

6. Plazos y cuantía

19.- Los plazos que especialmente interesan a este respecto, guardan relación con la interposición de la reclamación económico-administrativa y con el recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, amén de lo que más adelante se expone en orden a la ejecución de las Resoluciones dictadas por los órganos económicos-administrativos.

a. el primero de los supuestos hace alusión a lo que se dispone en el art.235, apartado primero, de la Ley General Tributaria²⁷ sobre el que la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 5 de octubre de 2021, expuso:

«Aplicando la jurisprudencia más constante del Tribunal Supremo resulta que si el cómputo por meses se inicia en una determinada fecha, el mes se cumple el día del mismo dígito que la fecha de inicio del plazo.

Por lo que se refiere al cómputo de ese plazo, hemos de tener en cuenta que se trata de un plazo establecido por meses, por lo que es de aplicación lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 30/1992:

2. Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes.

3. Cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente. (...).».

Sobre la interpretación que haya de darse a las normas sobre cómputo de plazos, se ha de tener en cuenta que es doctrina consolidada que, en los plazos establecidos por meses o años, aunque el cómputo comience al día siguiente al de la notificación del acto impugnado concluye el día cuyo ordinal coincida con el de la notificación, o, si no hay día equivalente, el último día del mes (por todas, Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2010 –recurso 429/08–).

27 A cuyo tenor: «La reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, o desde el día siguiente a aquél en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre sustituto y el contribuyente.»

Entre las más recientes, Sentencias de esta Sala de 25 de octubre de 2010 –recurso 363/09–; 16 de mayo de 2011 –recurso 326/09– o la Sentencia de fecha 22 de marzo de 2012 –recurso 676/2010–; recaídas todas ellas en supuestos análogos a este.

La parte recurrente pretende que se aplique el artículo 48.2 de la Ley 30/1992 de modo que como los plazos fijados por meses se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate entiende que al plazo comenzaría el día 13 y que, como, en este caso el último día del plazo era inhábil (domingo), se entendería prorrogado al primer día hábil siguiente (que es el día 14 en que presentó el escrito).

Sin embargo, este razonamiento de la parte recurrente no es compatible con la jurisprudencia más estable que hemos citado más arriba y que obliga a la desestimación de la demanda y a la confirmación del criterio mantenido en la resolución recurrida.»

b. una cuestión de especial interés es la relativa al proceder de los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y de los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materia de su competencia, al interponer Recurso de Alzada frente a las Resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales, estimatorias de las pretensiones de los reclamantes en la instancia; hasta la Jurisprudencia Suprema llegó la interpretación de lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 241 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor:

«Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultando admisibles, únicamente, las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia.»

Es obvio que en el procedimiento económico-administrativo, en primea o única instancia, la Hacienda Pública no es parte, ni está personada, por lo cual el plazo para la interposición del Recurso de Alzada frente a las Resoluciones estimatorias dictadas en la primera instancia, puede limitarse a quedar plasmada en el acto de interposición del Recurso, quedando para más adelante la presentación del escrito de alegaciones; la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de octubre de 2013, se pronunció en el sentido siguiente:

«1º) En cuanto a si el recurso de alzada debe interponerse en un solo acto o puede diferenciarse la interposición y el escrito de alegaciones, se reiteraba lo señalado en la Sentencia de 6 de marzo de 2008 (rec. de cas. para la unificación de doctrina núm. 316/2004). Los Reales Decretos 1999/1981 y 391/1996 no preveían un procedimiento de interposición del recurso de alzada ordinario distinto según que el recurrente fuera el propio reclamante o alguno de los órganos directivos legitimados para su interposición, sino un único procedimiento consistente en la formulación de alegaciones en el mismo escrito de interposición sin admitir posteriormente documento alguno, lo que convierte el anuncio previo en una pretensión vacía de contenido, como decíamos en la Sentencia de 18 de septiembre de 2001, impidiendo así tener por planteado el recurso. Sin

embargo, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y su RGRVA de 13 de mayo de 2005 han introducido un cambio en la normativa reglamentaria anterior (Real Decreto 1999/1981 y Real Decreto 391/1996) al imponer el procedimiento de interposición con alegaciones sólo cuando el recurrente haya comparecido en la reclamación en primera instancia. Cuando el recurrente en alzada no hubiera comparecido en la reclamación, el procedimiento en alzada *puede desdoblarse en dos fases*: simple anuncio y posterior formulación de alegaciones, tal como desarrolla el art. 61 del RGRVA.

Posteriormente, también en nuestra Sentencia de 11 de mayo de 2011 (recurso de casación n.º 1507/2007), se ha puesto, también, de manifiesto la incidencia del cambio de regulación en la materia, al señalar que: «el trámite de alegaciones por el órgano legitimado para el recurso después del anuncio en plazo, sin fundamentación, ha sido considerado por la Sala, en la regulación anterior a la Ley de 2003, como improcedente, por la necesidad de delimitar en el escrito de interposición, las cuestiones a resolver (Sentencias, entre otras, de 30 de enero de 2008 (casación para la unificación de doctrina 92/03) y 6 de marzo de 2008 (casación 316/04).

2º) En relación a la cuestión de la personación del Director del Departamento en el procedimiento suscitado ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional, debe tenerse en cuenta que la personación en un determinado proceso o procedimiento se ha de entender en sentido explícito, al definirse como el acto de comparecer formalmente como parte en un juicio —en este caso en un procedimiento administrativo de revisión— no pudiendo inferirse dicha personación con alusiones implícitas a circunstancias tales como la personalidad jurídica única con la que actúa la Administración o por que ha tenido la misma conocimiento pleno del expediente administrativo objeto del procedimiento de revisión.

3º) Por consiguiente, desde la perspectiva expuesta, es correcto el criterio de la sentencia impugnada cuando considera, conforme a lo previsto en los artículos 241.2 de la Ley General Tributaria/2003 y 61.2 del RGRVA, que es temporalmente una actuación del Director General legitimado que presenta el escrito de interposición de su recurso de alzada dentro del plazo de un mes desde la notificación de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional y formula luego sus alegaciones dentro del plazo de un mes desde la puesta de manifiesto del correspondiente expediente.»²⁸

28 La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 25 de octubre de 2021, trayendo a colación el parecer del Tribunal Supremo, concluye que: «Ahora bien, en el presente caso, aunque el Tribunal de instancia invoca la referida doctrina que se adecua a nuestra más reciente jurisprudencia, sucede, sin embargo, que se proyecta a unas premisas procedimentales recogidas en la propia sentencia que la hacen inaplicable. En efecto, en su fundamento cuarto, se afirma que «mediante escrito presentado con fecha 28 de diciembre de 2007 [págs. 255, expte.] la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT interpuso recurso de alzada frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 28 de noviembre de 2007, dictada en las reclamaciones económico-administrativas núm. NUM000 y NUM001, que había

Y en cuanto al cómputo del plazo en este singular supuesto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2021, expuso:

«1) A los efectos de establecer el «*dies a quo*» para la interposición del recurso de alzada por órganos de la Administración Tributaria ante el Tribunal Económico Administrativo Central, es suficiente con la comunicación recibida en la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) o en cualquier otro departamento, dependencia u oficina de la Administración, que la haya recibido a los efectos de su ejecución. Si transcurrido el plazo impugnatorio a contar desde tal conocimiento no se ha interpuesto el recurso de alzada, la resolución quedará firme.

2) El artículo 50.1, párrafo segundo del RGRVA, es conforme con la Constitución y con las leyes, únicamente si se interpreta en el sentido de que las referencias que en el precepto se efectúan a la notificación y al órgano legitimado deben entenderse hechas a cualesquiera órganos de la Administración en que se integra el órgano llamado legalmente a recurrir, pues tanto la notificación como la legitimación son nociones jurídicas que atañen a las Administraciones públicas en su conjunto, no a los concretos órganos que forman parte de ella.

3) El principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, a efectos de verificar que el recurso de alzada ordinario se ha interpuesto dentro de plazo, exige que exista en el expediente administrativo constancia documental o informática de la fecha de la notificación de la resolución a los llamados órganos legitimados para interponerlo, aunque ello únicamente rige en el caso de que no haya un conocimiento previo acreditado, por otros órganos de la misma Administración, del acto revisorio que se pretende impugnar, en cuyo caso es indiferente el momento posterior en que tal resolución llegue a conocimiento interno del órgano que debe interponer el recurso, que puede ser ya tardío en caso de haberse superado el plazo máximo de interposición, a contar desde aquel conocimiento [...]

c. Sobre la cuantía de las reclamaciones, algunas cuestiones conviene precisar:

formulado el ahora demandante, solicitando en cuyo escrito de interposición el traslado de los expedientes de gestión y reclamación para formular las alegaciones procedentes [*sic*], a continuación añade que el « trámite [el de alegaciones] que, deferido por el TEARA mediante resolución de 12 de febrero de 2008 [pág. 258 expte.] formalizó con fecha de 30 de septiembre de 2008, propugnando la estimación del recurso de alzada, por considerar que el acto administrativo de derivación de responsabilidad subsidiaria y las subsiguientes providencia de apremio son conformes a derecho [pág. 260 y siguientes idem]» (*sic*). Por consiguiente, conforme al propio relato procedimental expuesto por la sentencia recurrida, si la Directora General del Departamento de Recaudación interpuso el recurso de alzada en tiempo no observó la misma exigencia temporal del mes al formular sus alegaciones.» Por lo tanto, siendo la presentación de las alegaciones extemporáneas, lo es también el recurso de alzada, que debió inadmitirse, conforme a la doctrina antes expuesta.

a).- la cuantía indeterminada²⁹ permite la interposición del Recurso de Alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central; la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 21 de octubre de 2021, se ocupó de lo siguiente:

«Pues bien, de conformidad con los preceptos transcritos, la cuantía viene determinada por el importe del acto o actuación objeto de la reclamación, y, en el caso de autos, se trata de una denegación de la ampliación del plazo para construir la vivienda habitual, en un supuesto de ganancia patrimonial declarada exenta por reinversión, sin otros pronunciamientos adicionales, lo que, a juicio de la Sala, ha de reputarse como de cuantía indeterminada, tal y como fue fijada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia.

Cuestión distinta es que, como consecuencia de esa denegación de la ampliación del plazo para efectuar la reinversión, pueda declararse, en un acto posterior, el incumplimiento de las condiciones establecidas para gozar de la exención, y se exija el gravamen correspondiente al importe de la ganancia patrimonial declarada exenta; acto que será el cuantificable en los términos señalados por el Tribunal Económico-Administrativo Central»

b).- por el contrario la cuantía determinada aparece regulada en el artículo 35 del ya citado Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, formulando una declaración general según la cual:

«La cuantía de la reclamación será el importe del acto o actuación objeto de la reclamación. Los actos que no contengan o no se refieran a una cuantificación económica y las sanciones no pecuniarias, se considerarán de cuantía indeterminada. Si lo impugnado fuese una base imponible o un acto de valoración y no se hubiera practicado la correspondiente liquidación, la cuantía de la reclamación será el importe de aquéllos.»³⁰

29 Según el art. 36 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo: «De acuerdo con el artículo 229.2, por su parte, recoge las competencias de los Tribunales Económico-Administrativo Regionales: «..... conocerán: b) En primera instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos mencionados en el párrafo a) de este apartado, cuando la cuantía de la reclamación sea superior al importe que se determine reglamentariamente. (...)»; sobre este supuesto y en general sobre el procedimiento, véase con fruto y aun siendo la fecha anterior a la disposición mencionada, la documentada obra de Huesca Boadilla (Coordinador). «Las reclamaciones económico-administrativas. Comentarios al nuevo Reglamento de Procedimiento». Editorial Aranzadi (1997).

30 Las reglas especiales aparecen también reguladas en el precepto mencionado en el texto, según el cual: «a) En las reclamaciones contra actos dictados por la Administración por los que se minore o se deniegue una devolución o compensación solicitada por el reclamante, la diferencia entre la devolución o compensación solicitada y la reconocida por la Administración, más, en su caso, el importe que resulte a ingresar. b) En las reclamaciones contra actos de disminución de bases impositivas negativas declaradas por el obligado tributario, la base imponible negativa que haya sido regularizada por la Administración. Si el acto administrativo exige además una deuda tributaria a ingresar, se atenderá al mayor de los dos importes siguientes: la base imponible negativa declarada que ha sido regularizada o la deuda tributaria a ingresar. Si además de la base imponible negativa declarada, se

La Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 2022, se ocupó del supuesto de infracción tributaria contenida en el art. 201 de la Ley General Tributaria:

«Dispone el art. 201, bajo el título de «Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación» que, «1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos». El apartado 2.a) es el que se aplicó al supuesto que vemos, «La infracción prevista en el apartado 1 de este artículo será grave en los siguientes supuestos: Cuando se incumplan los requisitos exigidos por la normativa reguladora de la obligación de facturación, salvo lo dispuesto en la letra siguiente de este apartado y en el apartado 3 de este artículo. Entre otros, se considerarán incluidos en esta letra los incumplimientos relativos a la expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas o documentos sustitutivos. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción». También se contempla dentro del apartado 2, una letra b) referida a un supuesto agravado por falta de expedición o a la falta de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos. El apartado 3 prevé un supuesto de infracción muy grave y el 4 referido a documentos exigidos en la normativa de los impuestos especiales. Excepto en esta última infracción referida a los impuestos especiales que prevé una sanción de 150 euros por cada documento, en los demás casos la sanción se vincula al importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción, en diferentes porcentajes, en función de la gravedad. Por tanto, el legislador en este caso ha considerado relevante la culpabilidad del sujeto infractor y, por tanto, la gravedad de la conducta, circunstancias que no se contemplan en el caso objeto de análisis. El apartado 5 posee el siguiente tenor, «Las sanciones impuestas de acuerdo con lo dispuesto en este artículo se graduarán incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento si se produce el incumplimiento sustancial de las obligaciones anteriores», recogiendo este criterio de graduación en el art. 187, c) de la LGT que más tarde se verá.

solicitó una devolución, se atenderá al mayor de los dos importes siguientes, la base imponible negativa que ha sido suprimida, y el importe que resulte de la aplicación de lo establecido en el párrafo a) de este apartado. Si los importes comparados determinan distinta vía de recurso o procedimiento, en virtud de la aplicación de los artículos 36 y 64 de este reglamento, se tendrá por mayor importe aquél que supere la cuantía necesaria para el recurso de alzada, y, en su defecto, aquél que supere la cuantía establecida para el procedimiento abreviado, aunque en términos absolutos sean inferiores. c) En las reclamaciones contra diligencias de embargo, el importe por el que se sigue la ejecución. d) En las reclamaciones contra acuerdos de derivación de responsabilidad, el importe objeto de derivación. e) En las reclamaciones contra sanciones, el importe de éstas con anterioridad a la aplicación de las posibles reducciones. f) En las reclamaciones contra resoluciones de procedimientos iniciados por una solicitud de devolución de ingresos indebidos, por una solicitud de rectificación de una autoliquidación o por una solicitud de compensación, la diferencia entre lo solicitado y lo reconocido por la Administración. Si la solicitud no permitiera concretar la cantidad a la que se refiere, la reclamación se considerará de cuantía indeterminada. g) En las reclamaciones sobre determinados componentes de la deuda tributaria, a que se refiere el artículo 58 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el componente o la suma de los componentes que sean objeto de impugnación.»

«Dicho lo anterior y fijada la jurisprudencia correcta, ha de estimarse el recurso de casación, si bien es preciso realizar una puntualización. Ciertamente el auto de fecha 30 de enero 2014, rec. cas. 2742/2013, salvando las notables diferencias respecto del asunto que nos ocupa, pues es evidente que aquel se refiere a la determinación de los criterios de admisión del recurso de casación antiguo por razón de la cuantía, nos vale en cuanto contiene y mantiene un núcleo común respecto del cálculo con el presente supuesto tomando como referencia el acto impugnado y su valor económico, ahora bien, en aquel caso se trataba de la imposición de sanciones derivadas del impuesto sobre sociedades, afectantes a dos ejercicios, realizándose el cómputo en clave anual, lo que el Tribunal Económico-Administrativo Central traslada al caso que examinamos, sin embargo, tomando como referencia el tributo al que afecta el incumplimiento formal de las facturas u otros documentos y el período, es evidente que en este caso y tratándose del Impuesto sobre el Valor Añadido, el período a tener en cuenta, tal y como hizo la Administración Tributaria en su acuerdo sancionador es cada trimestre afectado, y será este el que en cada caso ha de servir de referencia para calcular la cuantía de cada una de las sanciones impuestas.»

La doctrina que se fija es la siguiente:

«Con las matizaciones que se han hecho respecto de la formulación de la cuestión con interés casacional objetivo recogida en el auto de admisión, conforme a las consideraciones que antes hemos desarrollado procede fijar como doctrina legal que en los supuestos del art. 201 para determinar la cuantía de las reclamaciones económico-administrativas a los efectos de interponer el recurso de alzada ordinario, debe estarse a los distintos períodos de liquidación del impuesto, respecto de los que se aprecia la conducta sancionada.»³¹

7. Ejecución

20.- El artículo 239, apartado tercero, de la Ley General Tributaria, fue modificado por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, y a partir de su vigencia dispone que:

31 Además, la Sentencia expuso: «Dicho lo anterior y fijada la jurisprudencia correcta, ha de estimarse el recurso de casación, si bien es preciso realizar una puntualización. Ciertamente el auto de fecha íntegra, rec. cas. 2742/2013, salvando las notables diferencias respecto del asunto que nos ocupa, pues es evidente que aquel se refiere a la determinación de los criterios de admisión del recurso de casación antiguo por razón de la cuantía, nos vale en cuanto contiene y mantiene un núcleo común respecto del cálculo con el presente supuesto tomando como referencia el acto impugnado y su valor económico, ahora bien, en aquel caso se trataba de la imposición de sanciones derivadas del impuesto sobre sociedades, afectantes a dos ejercicios, realizándose el cómputo en clave anual, lo que el Tribunal Económico-Administrativo Central traslada al caso que examinamos, sin embargo, tomando como referencia el tributo al que afecta el incumplimiento formal de las facturas u otros documentos y el período, es evidente que en este caso y tratándose del Impuesto sobre el Valor Añadido, el período a tener en cuenta, tal y como hizo la Administración Tributaria en su acuerdo sancionador es cada trimestre afectado, y será este el que en cada caso ha de servir de referencia para calcular la cuantía de cada una de las sanciones impuestas.»

«Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la Resolución de las reclamaciones económico-administrativas deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes».

La ejecución de las Resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos ha dado lugar a una casuística jurisprudencia³² trasunto en cierta medida de lo que acontece con las Sentencias dictadas por el Orden Jurisdiccional Contencioso-Administrativo³³.

21.- Una primera cuestión a dilucidar es el referente al cómputo del plazo del mes que ya se contempló en el artículo 66 (2) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y en tal sentido la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 21 de julio de 2021, expuso:

«Conforme a lo expuesto, debe concluirse que el inicio del plazo de un mes para ejecutar una resolución económico-administrativa debe computarse desde que conste su registro en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por ser el que ofrece mayor transparencia y fiabilidad a los terceros cuyos derechos e intereses pueden verse afectados por el desconocimiento del momento inicial del plazo señalado para dictar el nuevo acto administrativo por el que se ejecuta la resolución del tribunal económico-administrativo».

A la luz de lo expuesto, procede acoger parcialmente el motivo impugnatorio en el sentido de declarar que, a efectos de los intereses de demora, el cómputo del plazo del mes previsto para ejecutar una resolución económico-administrativa en el art. 66.2 del Real Decreto 520/2005 debe realizarse desde que conste su registro en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, con los efectos legales inherentes a esta declaración.»

22.- Queda por determinar si la superación del plazo de un mes contemplado en el precepto antes transcrito, conduce a la declaración de nulidad pleno de derecho³⁴ de los actos de ejecución³⁵ o carece de eficacia invalidatoria y sólo compete la exigencia de intereses de demora; la Sentencia de la Sala de lo Con-

32 Véase: «La anulación de los actos de liquidación tributaria, retroacción de actuaciones e interrupción del plazo de prescripción», del Profesor Esevenri Martínez, en la obra: «Estudios en Homenaje del Profesor Luís Maria Cazorla Prieto». Editorial Thomson Aranzadi (2021):

33 Véase: «La ejecución de Sentencias Tributarias. Doctrina jurisprudencial relativa a los aspectos más relevantes», del Magistrado Calderón González, en la obra a la que se refiere la nota anterior.

34 Me remito a lo que he dejado expuesto en: «La nulidad de pleno derecho en materia tributaria», en «Boletín de Información Tributaria» n.º 249 (2020).

35 El art. 241, ter, de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, introdujo en la Ley General Tributaria el mencionado precepto relativo a «Recursos contra la ejecución»; la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 12 de noviembre de 2021, alude a lo siguiente: «Y no lo es porque lo que instó la recurrente en «el escrito» fue un recurso de ejecución de los previstos en el artículo 241.ter LGT, para salvaguardar la debida correlación entre la decisión tomada por el TEAC y el acto de ejecución, frente al cual el TEAC sólo podía declarar la inadmisibilidad si se daba el presupuesto del apartado 8 de este precepto, es decir, si se hubiera planteado una cuestión sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta, o bien sobre un tema que hubiera podido ser planteado en la reclamación cuya resolución se ejecuta, o cuando concorra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 de esta Ley, —extemporaneidad, falta de legitimación, etc—, que no es el caso.»

tencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 5 de noviembre de 2021, añadió lo siguiente:

«No obstante, pese a la superación del plazo de ejecución establecido en dicho precepto, ello constituye una irregularidad no invalidante, de manera que no da lugar a la caducidad o a la prescripción; antes bien, la consecuencia jurídica es la no exigibilidad de intereses de demora desde el transcurso del plazo establecido, conclusión refrendada por las declaraciones de la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2020 (casación núm. 4911/2018), que si bien referida al art. 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa sus consideraciones son predicables con respecto al art. 239.3 de la Ley General Tributaria. Se declara en ella que la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 RGRVA, sin perjuicio de la interpretación que pueda hacer la Sala cuando tenga que abordarlo a la luz de la actual redacción del artículo 239.3 de la Ley General Tributaria, no es la nulidad de pleno derecho del acto de ejecución, ni siquiera su anulabilidad, sino que al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, la consecuencia es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla dicho plazo».

Con todo, a través del planteamiento de la tesis (artículo 33 LJCA) ha sido suscitada a las partes la cuestión referida en el antecedente cuarto. Y es que la anulación por la Sentencia de 19 de julio de 2021 (recurso 263/2018) de la sanción impuesta a VIAJES CATAI, SA, Sentencia declarada firme por decreto de 21 de octubre pasado, como consecuencia natural aunque en cierto modo expansiva, se proyecta sobre el acto de ejecución objeto del recurso examinado por el Tribunal Económico-Administrativo Central en el acuerdo impugnado a que se contrae este proceso, alcanzando de tal declaración de nulidad contenida en el fallo al acto de ejecución el cual, de ese modo, por su carácter subordinado, queda así desprovisto de título que le sirva de fundamento y, en definitiva, por sí misma, incide igualmente en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, lo que determina la estimación de este recurso contencioso-administrativo.»³⁶

23.- La Resolución de un Órgano Económico puede estimar la reclamación ordenando la retroacción de las actuaciones, y en relación con ello la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2021, expone:

«La Administración tributaria no puede, en ejecución del deber de motivar el valor de determinados bienes –o de otros deberes formales– una vez orde-

36 El Auto de la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2020, al admitir un Recurso de Casación, fijó como tesis a resolver lo siguiente: «Determinar cuál es el plazo para ejecutar las resoluciones de los Tribunales Económicos-Administrativos cuando se estiman en parte las reclamaciones económico-administrativas, anulando unas sanciones y ordenando sustituirlas por otras, así como las consecuencias derivadas del incumplimiento de dicho plazo»; véase las atinadas consideraciones de Huesca Boadilla en «Anales de la Abogacía General del Estado», año 2020, en la que expuso: «En base a todo lo expuesto, se solicita la estimación del recurso con consiguiente anulación de la sentencia estimatoria de la Sala de lo Contencioso-Administrativo – Sección Segunda– de la Audiencia Nacional, de fecha 1 de octubre de 2019, dictada en el recurso 259/2016 Interpuesto por XXX, S. A. contra resolución del Tribunales Económico Administrativo de 13 de enero de 2016, por ser contraria a derecho y que, interpretando correctamente los preceptos identificados

nada la retroacción de las actuaciones a tal efecto, dictar una liquidación provisional —a cuenta de la que finalmente resulte—, ni antes ni después de realizar la valoración motivada o de cumplir lo ordenado en la retroacción.

2) Sólo puede girarse liquidación provisional cuando concorra alguna de las circunstancias que la hacen posible en el art. 101 Ley General Tributaria, siempre que tal liquidación provisional se adopte en el seno de un procedimiento de inspección propiamente dicho, sin que puedan considerarse como tales las actuaciones limitadas a ejecutar una resolución económico-administrativa.

3) La Administración tributaria incurre en exceso ilícito, determinante de la nulidad de sus actos, cuando adopta por su cuenta medidas distintas o ajenas a las directamente encaminadas a dar cumplimiento a lo ordenado en sede económico-administrativa, en este caso motivar sus propios actos, sin que la liquidación provisional guarde relación alguna, ni con la retroacción, ni con la actividad que debe realizarse al efecto.»³⁷

24.- Cuestión distinta es si el Órgano Económico-Administrativo anula por motivos de fondo la reclamación ya que entonces la «cosa juzgada» impide se practique una nueva liquidación, pues como indicó la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2018:

en el auto de admisión determine que El plazo para ejecutar las resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos cuando se estiman en parte las reclamaciones económico-administrativas, anulando unas sanciones ordenando sustituirlas por otras es el de un mes del artículo 66.2 del RRVA. El Incumplimiento del plazo del mes no constituye más que una irregularidad formal no Invalidante sin efectos prescriptivos, al poderse dictar el nuevo acto mientras la potestad sancionadora no haya prescrito, ni determinante de la caducidad del procedimiento, de acuerdo con el artículo 63.3 de la Ley 30/1992 —hoy 48.3 de la Ley 39/2015— aplicables supletoriamente en materia tributaria, no determinando tampoco en ningún caso la anulabilidad del acto por no imponerlo la naturaleza del término o plazo. En los casos de anulación conjunta y parcial por los Tribunales Económico Administrativos de una liquidación y de una sanción asociada a la misma, se considere, en su ejecución, aplicable a ambas, el plazo de seis meses del artículo 150.5, hoy 150.7 de la Ley General Tributaria /2003, contado desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución acumulada de las reclamaciones contra ambas, que es el mismo. En concordancia con la pretensión anterior, en los casos en los que la sanción se imponga al margen del procedimiento inspector y se anule parcialmente la misma, cuando haya que ejecutar la resolución del Tribunales Económico Administrativo, se aplique el plazo máximo de seis meses de duración del procedimiento sancionador del artículo 211,2 Ley General Tributaria /2003 contado, de nuevo, desde la fecha en que la resolución oportuna tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución (artículo 66.2 RRVA).La estimación: del recurso ha de llevar a esa Sala a la desestimación del recurso del obligado contra la resolución del Tribunales Económico Administrativo y a la confirmación, por tanto, de la sanción recurrida.»

37 Además, la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2021, expuso: «Es jurisprudencia de esta Sala que los órganos económico-administrativos no pueden a su albur decretar la retroacción de las actuaciones inspectoras, haciendo abstracción del vicio que determina la anulación de la liquidación tributaria [Sentencias de 7 de abril de 2011 (casación 872/06, FJ 3º), 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3º) y 25 de octubre de 2012 (casación 2116/09, FJ 3º)]. En la segunda de las sentencias citadas hemos razonados que el legislador (véase el artículo 83 de la Ley General Tributaria de 2003; en el mismo sentido, el artículo 90 de la Ley homónima de 1963) ha querido distinguir entre las competencias en materia de liquidación («gestión», en la terminología de la Ley de 1963, «aplicación de los tributos», en la de 2003) y de revisión, atribuyéndolas a instancias administrativas diferentes. Se trata de un principio nuclear de nuestro sistema tributario que debe presidir cualquier interpretación que se haga de las normas reguladoras de la materia. De modo que hay que eludir todo entendimiento que atribuya a los tribunales económico-administrativos competencias en materia de liquidación, más allá de las que sean consecuencia obligada de su tarea de revisar el acto tributario reclamado.»

«Por tanto, existe una Sentencia judicial firme, con efecto de cosa juzgada material, que por consecuencia de su fallo estimatorio reconoce en favor de MCH Sucursal en España un derecho subjetivo traducido en un crédito fiscal, en 2008, por la expresada cuantía, que podía ser fiscalmente compensado con bases positivas de ejercicios sucesivos. Tal Sentencia es inamovible y, por ese solo hecho, el presente recurso de casación debe ser estimado, ya que el único problema jurídico suscitado en la liquidación provisional practicada por la Administración en lo referente al ejercicio 2009 consistió en rechazar la procedencia de la compensación de una base negativa, la de 2008, comprensiva de un derecho subjetivo que ya ha sido reconocido judicialmente, por considerar, en contradicción con la Sentencia firme posteriormente dictada, que tal base negativa era improcedente al serlo la deducción fiscal aplicada.

En definitiva, el problema procesal que origina este asunto es que la fuente determinante, necesaria y exclusiva de la decisión del Recurso de Casación descansa en el ineluctable valor de cosa juzgada material que ostenta nuestra sentencia firme de cuya aplicación se trata, la cual despliega sus efectos procesales, como ahora analizaremos, tanto en lo que afecta al ejercicio 2008 —el propia y directamente concernido en ella— como en lo que respecta al ejercicio 2009 —debido al efecto positivo o prejudicial de la cosa juzgada material.

Esta primacía del efecto de cosa juzgada, fundada en la necesidad de que prevalezca el derecho subjetivo reconocido judicialmente en una sentencia firme, hace innecesario responder a las cuestiones planteadas en el auto de admisión, precisamente porque quedan así desprovistas de su vinculación con el asunto debatido, en el sentido de que, pese a que mantendrían su interés casacional en un plano puramente teórico, habrían perdido su eficacia para que, a través de la interpretación que ofreciéramos a tales cuestiones, pudiéramos resolver el recurso de casación (artículo 93.1 LJCA).»