

Cabe revisar de oficio los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, así como las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas, confirmados por sentencia firme, si no entraron en el fondo del asunto planteado

Ha lugar al recurso interpuesto y se confirma la sentencia que ordenó a la Administración tributaria recurrida que admitiera la solicitud de nulidad de pleno derecho de los acuerdos de liquidación y sanción.

La Sala se pronuncia sobre el alcance que deba darse al art. 213.3 LGT en relación con las actuaciones practicadas, que señala que cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme, no serán revisables en ningún caso los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ni las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas. Declara que el precepto debe interpretarse en el sentido de que la prohibición de revisión de actos tributarios prevista en el citado artículo no resulta aplicable a aquellos supuestos en los que existe una sentencia judicial firme que, sin entrar a examinar los motivos de fondo de la impugnación, desestimó un recurso previo por considerar ajustada a derecho la decisión del TEAC de inadmitirlo por extemporáneo. En este caso habiéndose inadmitido la solicitud de la acción de nulidad en base al art. 217.1 f) LGT, al entender aplicable el art. 213.3 LGT, el precepto no establece prohibición alguna respecto a las sentencias judiciales firmes que sin entrar sobre el fondo y resolver los motivos de impugnación, se limita a declarar la extemporaneidad del recurso de alzada interpuesto ante el TEAC, tal y como éste había declarado.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.^a

Sentencia 909/2023, de 04 de julio de 2023

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 6486/2021

Ponente Excmo. Sr. JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

En Madrid, a 4 de julio de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6486/2021, interpuesto por la entidad mercantil MORENO 2001, S.L., representada por el procurador de los tribunales don Guillermo García San Miguel Hoover, bajo la dirección letrada de don Miquel Àngel Pigem i de les Heras, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, de fecha 6 de abril de 2021, que estimó el recurso de apelación núm. 4/2021, contra sentencia dictada por el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Madrid, de fecha 12 de noviembre de 2020, en el procedimiento ordinario núm. 5/2020, en el que se impugna la resolución del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de 2 de diciembre de 2019, que declaró inadmisibles las solicitudes de nulidad de pleno derecho planteadas contra la liquidación y sanción derivadas de Acta de Disconformidad por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003 y 2004.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO con la representación que le es propia.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

En el recurso de apelación núm. 4/2021 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, con fecha 13 de abril de 2021, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

F A L L A M O S:

PRIMERO.- Estimar el recurso de apelación promovido por la Abogacía del Estado contra la sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo número 2, de 12 de noviembre de 2020, que se deja sin efecto.

SEGUNDO.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo formulado por la representación procesal de Moreno 2001, S.L., contra la resolución del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 2 de diciembre de 2019, por ser conforme a Derecho.

TERCERO.- Sin costas.

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de la mercantil MORENO 2001, S.L., recurso de casación que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional tuvo por preparado mediante Auto de 23 de julio de 2021, que, al tiempo, ordeno remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento de las partes.

TERCERO. Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 15 de junio de 2022, dictó Auto precisando que:

"[...] 2.º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si la prohibición de revisión de actos tributarios prevista en el artículo 213.3 de la Ley General Tributaria *resulta aplicable a aquellos supuestos en los que existe una sentencia judicial firme que, sin entrar a examinar los motivos de fondo de la impugnación, desestimó un recurso previo por considerar ajustada a Derecho la decisión del Tribunal Económico-Administrativo de inadmitirlo por extemporáneo.*

3.º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación el artículo 213.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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

CUARTO. Interposición del recurso de casación.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la representación procesal de la entidad mercantil MORENO 2001, S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala que "...previos los trámites oportunos, lo estime, y en consecuencia revoque dicha resolución por incurrir en los motivos casacionales referidos, y en consecuencia se dicte Sentencia en méritos de la cual:

- 1) Se fije el criterio interpretativo del artículo 213.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria expuesto en el segundo motivo de casación.
- 2) Se declare haber lugar al Recurso de casación número 6486/2021 interpuesto por mi patrocinada contra la Sentencia de fecha 13 de abril de 2021 dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en el marco del Recurso de apelación número 4/2021, por lo que dicha sentencia se casa y anula.
- 3) Se confirme la Sentencia núm. 121/2020, de fecha 12 de noviembre de 2020 dictada por el Juzgado Central Contencioso Administrativo número 2 de Madrid en los autos de Recurso ordinario 5/2020 por la que se estima aquel recurso promovido por mi patrocinada contra el Acuerdo del Director de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de fecha 02 de diciembre de 2019 en méritos del cual se resuelve, inadmitir la petición de revisión de oficio y declaración de nulidad de pleno derecho formulada por MORENO 2001, S.L. en fecha 08 de enero de 2019, en relación a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de fecha 16 de mayo de 2013 en méritos de la cual se desestima la Reclamación Económica-Administrativa núm. 08/05277/2009.
- 4) Se haga expresa imposición de costas en esta instancia a la parte procesal que se oponga al presente recurso".

QUINTO. Oposición al recurso de casación.

La representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que "...En cuanto a la fijación de la interpretación de las normas concernidas (art. 93.1 LJCA), de lo dicho resulta que la prohibición de revisión de actos tributarios prevista en el artículo 213.3 de la Ley General Tributaria tiene carácter general, de modo que resulta aplicable a aquellos supuestos en los que existe una sentencia judicial firme que, por cualesquiera motivos de fondo, forma o procedimiento, haya desestimado un recurso orientado a poner en cuestión la conformidad a Derecho de aquellos actos.

Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario".

SEXTO. Señalamiento para deliberación del recurso.

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 20 de junio de 2023, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Sobre el debate

Recoge el auto de admisión los datos más importantes que han de servir para centrar el debate suscitado entre las partes. Literalmente se recoge lo siguiente:

"1.º. Con fecha 11 de abril de 2007, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ["AEAT"] inició actuaciones inspectoras respecto de la mercantil Moreno 2001, S.L., en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003 y 2004, e Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2003 y 2004.

Tras los trámites correspondientes y, en lo que ahora interesa, la AEAT dictó, con fecha 19 de marzo de 2009, sendos acuerdos de liquidación y sanción en relación con los periodos ya indicados del Impuesto sobre Sociedades.

Contra dichos acuerdos se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, que fue desestimada mediante resolución de 16 de mayo de 2013.

Frente a la citada resolución se interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"] que dictó resolución en fecha 13 de enero de 2015 por la que inadmitió el recurso en atención a su presentación extemporánea.

La mercantil interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución de inadmisión del TEAC, que se sustanció ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional bajo el número 312/2015. Con fecha 3 de mayo de 2017, la Audiencia Nacional dictó sentencia en la que se desestimó el recurso contencioso-administrativo, confirmó la resolución de inadmisión del TEAC por presentación extemporánea del recurso de alzada y señaló explícitamente que no procedía el examen de las cuestiones de fondo.

2.º. Con fecha 9 de enero de 2019, la mercantil presentó escrito ante la AEAT en el que solicitó la nulidad de pleno Derecho de los acuerdos de liquidación y sanción ya referidos con base en la causa del artículo 217.1.e) de la LGT. Alegaba que resultaba de aplicación la misma causa de nulidad con base en la cual había recaído sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en la que se habían declarado nulos de pleno Derecho los acuerdos de liquidación y sanción dictados, respecto del IVA, como consecuencia del mismo procedimiento inspector.

La solicitud de nulidad se declaró inadmisibles mediante resolución del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, de fecha 2 de diciembre de 2019, al entender aplicable el artículo 213.3 de la LGT en virtud del cual no serán revisables en ningún caso los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ni las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme, en este caso, por la sentencia -ya reseñada en el punto anterior- de 3 de mayo de 2017 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso n.º 312/2015.

3.º. Contra la anterior resolución de inadmisión se interpuso recurso contencioso-administrativo, sustanciado con el número 5/2020 ante el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo n.º 2, que fue estimado mediante sentencia de 12 de noviembre de 2020 en la que se anuló la referida resolución y se ordenó a la Administración recurrida que admitiera la solicitud deducida y dictara una resolución sobre el fondo.

4.º. La Abogacía del Estado, en la representación que legalmente le corresponde, interpuso recurso de apelación contra la sentencia del Juzgado Central, que fue tramitado con el n.º 4/2021 ante la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

El proceso concluyó mediante sentencia de 13 de abril de 2021 por la que se estimó el recurso deducido por la Abogacía del Estado. La *ratio decidendi* de la sentencia sobre la cuestión controvertida se contiene en el fundamento jurídico cuarto con el siguiente tenor literal:

"Conforme a cuanto antecede, la Sala estima que la controversia se ciñe única y exclusivamente al alcance que deba darse al artículo 213 LGT en relación con las actuaciones practicadas.

Dicho precepto establece en el número 3 que "Cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme, no serán revisables en ningún caso los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ni las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas".

En el presente caso, frente al acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 13 de enero de 2015, por el que se inadmite el recurso de alzada formulado contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de 16 de mayo de 2013, que desestimó las pretensiones del obligado tributario frente a los acuerdos de liquidación y sanción por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003 y 2004, Moreno 2001, S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo, que dio lugar a la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 3 de mayo de 2017, dictada en el recurso 312/2015, desestimatoria de la pretensión ejercitada.

El artículo 213.3 LGT es claro y taxativo, sin que el mismo contenga referencia alguna a cuestiones de forma o de fondo, y a este respecto ya se pronunció la Sala en sentencia de 28 de septiembre de 2018, dictada en el recurso 3/2017, citada por la Abogacía del Estado, [...].

De igual forma las sentencias de las Salas de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Cataluña de 30 de septiembre de 2020, dictada en el recurso 209/2019: "una vez dictada sentencia firme no es posible iniciar la vía de revisión dado los efectos de cosa juzgada" y de Madrid de 26 de marzo de 2018, dictada en el recurso 452/2017: "Por tanto, se exige que el acto cuya revisión se pretende sea un acto administrativo firme, pero no cuando sobre el mismo existe un pronunciamiento de un órgano judicial. Lo que pretende la parte es que el TEAC revise una resolución judicial, algo expresamente vedado por el artículo 213.3 LGT".

Atendidas las consideraciones que anteceden, la Sala no puede compartir las razones expuestas en la sentencia de instancia, procediendo la revocación de la misma y la estimación del recurso de apelación promovido por la Abogacía del Estado".

SEGUNDO. Sobre la normativa a interpretar.

La norma sobre la que gira la controversia, objeto de interpretación es el art. 213.3 de la Ley General Tributaria, en relación a los medios de revisión:

"3. Cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme, no serán revisables en ningún caso los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ni las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas".

La cuestión se centra en desentrañar el alcance del término "*confirmados*". Dos alternativas, que vienen a representar la posición de cada una de las partes, y que se refleja en la sentencia de instancia a la que muestra su disconformidad el voto particular formulado, dicha alternativa consiste, o bien entender que con tal término se hace referencia a toda sentencia, incluida la que resuelve formalmente -inadmitiendo- sin entrar en el fondo del asunto, o bien solo a las que entran y resuelven sobre el fondo.

TERCERO. Sobre la posición de las partes.

La parte recurrente señala que el objeto del recurso consiste en determinar si la regla de prohibición de la revisión de oficio de un acto tributario se aplica, también, en aquellos casos en los que la sentencia judicial firme no se pronuncia sobre el ajuste a derecho de aquel acto.

Considera que no interpreta correctamente la sentencia de instancia el art. 213.3 de la LGT, porque entiende que "siempre y en cualquier caso" que exista una sentencia judicial firme está vetada la revisión de oficio del acto tributario, se ajuste este a derecho, o no; esto es, entiende que se aplica automáticamente el precepto con independencia del contenido de la sentencia firme.

Añade que lo correcto es que si la sentencia firme no se pronuncia sobre la legalidad del acto tributario, no puede entenderse que se produzca el efecto de cosa juzgada. Siendo el alcance del término "confirme" el acto tributario, el pronunciarse sobre si dicho acto es ajustado a derecho. En el caso a enjuiciar, no puede ser de aplicación el precepto, puesto que la sentencia que sirve de

justificación para acordar aquella imposibilidad de revisión no contiene "(...) la confirmación (...)" que exige dicho artículo; solo se resuelve por la sentencia que el recurso de alzada contra el acto administrativo se interpuso fuera de plazo.

Para el Sr. Abogado del Estado la tesis de la parte recurrente no puede acogerse. Parte de un examen sistemático de la norma en cuestión; considera que la norma es general o común respecto de todos los supuestos y procedimientos de revisión y se justifica por el principio de seguridad jurídica, prevista para supuestos excepcionales que como tales han de ser objeto de interpretación estricta, suponiendo el art. 213.3 un límite general y absoluto ("*no serán revisables en ningún caso*") a la viabilidad de esas técnicas revisoras excepcionales (excepcionales en cuanto permiten "superar" el efecto del transcurso de los plazos ordinarios y hacen ceder la seguridad jurídica consecuentemente con unos actos ya "asentados" en el tiempo); además es una norma peculiar en materia tributaria, siendo la LPAC de aplicación supletoria, representando el citado precepto un límite específico de la revisión de los actos tributarios que no opera respecto de la revisión de otros actos; sin que el mismo sea expresión, manifestación o aplicación del instituto de la cosa juzgada, puesto que de serlo no se explica que se dicte la norma en el ámbito tributario cuando así resulta procedente en el general, haciéndola completamente inútil, innecesaria o inservible.

El art. 213.3, se limita a excluir radicalmente cualquier modo de revisión cuando "*los actos hayan sido confirmados por sentencia judicial firme*", una expresión simple y objetiva que elude cualquier distinción, condición o matiz.

Añade que el art. 213.3 excluye no solo los procedimientos especiales de revisión sino también, dado su carácter general e integración en las normas comunes de la revisión, el recurso extraordinario de revisión, lo cual hace evidente que la exclusión del art. 213.3 no es una expresión del instituto de la cosa juzgada material: pues las circunstancias y motivos tasados del recurso extraordinario de revisión, por su naturaleza, no es concebible que pudieran haber sido considerados en una sentencia dictada en relación con los actos en cuestión. El art. 213.3 tiene un propósito más amplio e indiferenciado, excluye la revisión cuando se dan los presupuestos propios de la cosa juzgada, pero también en los demás supuestos que se comprendan en su dicción.

Considera, además, que es característica esencial de los actos administrativos, la consistente en que "*se presumirán válidos*" (art. 39.1 de la LPAC). Presunción legal *iuris tantum* que equivale a una presunción de conformidad a Derecho. Los procedimientos de revisión y el control jurisdiccional son mecanismos a través de los cuales se puede romper esa presunción; el precepto examinado no introduce distinción alguna a si el control judicial ha tenido lugar por tales o cuales motivos (de fondo o de forma, por ejemplo), sino que se limita al resultado objetivo del control jurisdiccional, pudiendo a través del mismo o bien que haya quedado destruida la presunción de validez del acto, o bien que haya sucedido, también sentencia firme mediante, lo contrario, es decir que el acto, su validez, su eficacia y su ejecutividad hayan quedado inalterados tras el proceso judicial. Con esta última posibilidad se identifica el término controvertido, pues es un hecho objetivo que en tal clase de supuestos los actos han quedado confirmados y todos los operadores e interesados han de atenerse a ellos, con todas las consecuencias. La LGT ha optado por plasmar esta manifestación o consecuencia de la seguridad jurídica, en forma de intangibilidad o inatacabilidad absoluta de un acto administrativo que, habiéndose sometido, de una manera o de otra, a control jurisdiccional, ha quedado intacto. Donde la ley no distingue no nos es lícito distinguir.

Por todo ello concluye que la prohibición de revisión de actos tributarios prevista en el art. 213.3 de la LGT tiene carácter general, de modo que resulta aplicable a aquellos supuestos en los que existe una sentencia judicial firme que, por cualesquiera motivos de fondo, forma o procedimiento, haya desestimado un recurso orientado a poner en cuestión la conformidad a Derecho de aquellos actos.

CUARTO. Sobre el criterio del Tribunal.

Ha de convenirse, con el Sr. Abogado del Estado, que resulta ciertamente extraña la posición sistemática del precepto, dice la recurrida que:

"Hemos de partir de la ubicación sistemática de esta norma: forma parte del Título V ("Revisión en vía administrativa") de la LGT. En concreto, el art. 213 es el primero de su Capítulo I, que contiene las "Normas comunes", aplicables por tanto a la materia objeto del Título V, con proyección a sus restantes capítulos, dedicados respectivamente a los "Procedimientos especiales de revisión" (que incluye, Sección 1.ª del Capítulo II, el "Procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho"), al "Recurso de reposición" y a las "Reclamaciones económico-administrativas".

Esta ubicación es novedosa en la vigente LGT si la comparamos con la de 1963: en ésta también encontramos la norma que aquí interesa, pero formando parte de la Sección Primera del Capítulo VIII, es decir de la sección dedicada a los "Procedimientos especiales de revisión".

Esto es, como señala el Sr. Abogado del Estado, el legislador traslada sistemáticamente la norma que nos ocupa desde el Capítulo correspondiente a los procedimientos especiales, esto es, sólo y exclusivamente aplicable a los mismos, para situarlo dentro del Capítulo I sobre Normas comunes, esto es, no sólo aplicable a los procedimientos especiales, sino también al recurso de reposición y a las reclamaciones económico-administrativas.

Sin embargo, ha de hacerse notar que dado la regulación legal prevista sobre el régimen de impugnación tributaria, sólo y exclusivamente pueden ser confirmados por sentencia judicial firme los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, y las reclamaciones económico-administrativas, que hayan sido previamente impugnadas en vía administrativa mediante el sistema de recursos ordinarios o previa reclamación económico administrativa, por lo que sólo y exclusivamente, no se nos ocurre otro supuesto, el art. 213.3 puede referirse y aplicarse, en todo caso, a los procedimientos especiales de revisión, ni siquiera al recurso extraordinario de revisión, como preconiza el Sr. Abogado del Estado -a diferencia de la normativa administrativa, art. 113 de la Ley 39/2015, el art. 213 de la LGT no incluye entre los medios de revisión de los actos tributarios el recurso extraordinario de revisión, regulado en el 244, dentro del capítulo IV, dedicado a las reclamaciones económico-administrativas-, de suerte que su alcance y sentido no sufre modificación, aparte su adaptación, respecto del otorgado al antiguo art. 158 de la LGT del 63, *"No serán, en ningún caso, revisables los actos administrativos confirmados por sentencia judicial firme"*.

Cabe añadir a lo anterior que la normativa administrativa general, antes la Ley 30/1992 y ahora la 39/2015, no prevé como límite específico el contemplado en el art. 213.3 de la LGT, para el desarrollo de los procedimientos especiales de revisión, específicamente cuando se trata de nulidad de pleno derecho, que es la acción que la parte recurrente ejercitó; no obstante, es doctrina jurisprudencial constante considerar que la normativa general resulta aplicable al ámbito tributario "pues el principio de seguridad jurídica reclama que se ponga un límite que sirve para dar eficacia y consagrar las situaciones jurídicas existentes", y tanto la normativa general derogada, como la actual vigente, establece como límites a la revisión la concurrencia de determinadas circunstancias, entre las que no se encuentra, como se ha indicado, la prevista en el citado art. 213.3 de la LGT, pero numerosos pronunciamientos jurisprudenciales, dentro, fundamentalmente, de la depuración del ordenamiento procedimental general, ha contemplado y resuelto, en el sentido que aquí nos interesa, sobre la posibilidad de revisión de actos administrativos mediando una sentencia judicial firme.

Al efecto, es oportuno recordar el siguiente pronunciamiento -añadimos las negritas para enfatizar los aspectos a resaltar respecto de la cuestión que nos ocupa-:

"La doctrina sentada por este Tribunal, [contenida en sentencias de 18 de mayo de 2010 (casación 3238/2007), 28 de abril de 2011 (casación 2309 /2007), 5 de diciembre de 2012 (casación 6076/2009) y 7 de febrero de 2013 (casación 563/2010), entre las más recientes], configura dicho procedimiento

como un medio extraordinario de supervisión del actuar administrativo, verdadero procedimiento de nulidad, que resulta cuando la invalidez se fundamenta en una causa de nulidad de pleno derecho, cuya finalidad es la de facilitar la depuración de los vicios de nulidad radical o absoluta de que adolecen los actos administrativos, con el inequívoco propósito de evitar que el transcurso de los breves plazos de impugnación de aquellos derive en su consolidación definitiva. Como tal, se trata de un cauce subsidiario de los otros instrumentos procedimentales ordinarios de impugnación de actos administrativos; de modo que, conforme a la indicada doctrina, no es posible instar la revisión de oficio, por existir cosa juzgada, cuando previamente se haya impugnado la resolución de que se trata en vía jurisdiccional, y ello aun cuando en el nuevo procedimiento se aleguen otras causas de nulidad que no fueran las planteadas en la instancia contencioso-administrativa".

A continuación, se plantea la sentencia los límites en los casos en que la sentencia dictada no haya abordado el fondo del debate:

"En orden a la eficacia de la cosa juzgada en el cauce de revisión extraordinario que nos ocupa, el criterio decisivo para su apreciación vendrá determinado por el hecho de que en la primera sentencia se hubiera producido o no un enjuiciamiento definitivo del debate jurídico planteado; de manera que, en caso de que así fuera, se produciría la cosa juzgada, más no ocurrirá lo mismo de haber quedado imprejuizado ese debate -por ejemplo, al haberse admitido una excepción-, supuesto éste en el que las posibles manifestaciones contenidas en la sentencia constituirán puros "obiter dicta"."

Y se ilustra lo dicho con un ejemplo que es semejante al que nos ocupa:

"Al efecto, resultan de especial interés las sentencias del Pleno de esta Sala, de 23 de abril de 2010, dictadas en los recursos de casación 704/2004, 4572/2004, 5910/2006 y 4888/2006, que se pronuncian en el sentido de que no puede tener lugar el efecto positivo de la cosa juzgada en un supuesto en el que el anterior procedimiento fue declarado inadmisibles por extemporáneo, como consecuencia de que "la intangibilidad de la sentencia es una cualidad de la misma que sólo se puede predicar respecto de la decisión adoptada por ella sobre el objeto del proceso, pero no sobre hechos o valoraciones, que llevadas a cabo en la sentencia, no tienen traducción en el fallo"."

Añade la sentencia otros posibles casos:

"Finalmente, se estima oportuno recordar determinados pronunciamientos en los que también hemos entendido aplicables a las resoluciones administrativas firmes las consecuencias inherentes a la cosa juzgada, en concordancia con el supuesto de inadmisión a trámite previsto en el último apartado del referido artículo 102.3 de la Ley 30/1992, relativo a la desestimación en cuanto al fondo de otras solicitudes sustancialmente iguales, en relación con el artículo 28 de la LJCA.

Así, la Sentencia de 24 de marzo de 2010 (casación 364/2006), con remisión a la de 21 de julio de 2003, sostiene: "La inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo establecida en la ley jurisdiccional (en el artículo 40 del texto de 1956 y el 28 de la nueva Ley 29/1998) para los actos que sean reproducción de otros anteriores definitivos y firmes y los confirmatorios de actos consentidos por no haber sido recurridos en tiempo y forma, significa aplicar las consecuencias que son inherentes a la institución de la cosa juzgada también a determinadas resoluciones administrativas. Se trata de aquellas anteriores que, habiendo adquirido firmeza, se pronunciaron sobre la misma acción cuya desestimación es reiterada por esa posterior resolución confirmatoria respecto de la que el texto procesal proclama de manera inequívoca la inadmisibilidad del recurso jurisdiccional (...) No se trata de negar la posibilidad de revisión de oficio de los actos administrativos directamente constitutivos de la nulidad absoluta que se reclame; pues respecto de ellos no operaría la excepción de inadmisibilidad que acaba de invocarse (del art. 40 de la LJCA de 1956 y 28 de la nueva Ley de 1998), ni sería de apreciar preclusión a los efectos de instar la revisión de oficio de que se viene tratando. Ese límite derivado de la institución de la cosa juzgada operaría cuando ya se hubiera accionado en la vía

administrativa o judicial, frente a esos actos administrativos iniciales potencialmente incurso en causa de nulidad de pleno derecho y, en relación a esa impugnación (por razón de nulidad de pleno derecho), se hubiera dictado, decidiéndola, una resolución administrativa o judicial que hubiera adquirido firmeza".

En similares términos se pronuncia la Sentencia de la Sección cuarta, de 21 de mayo de 2008 (recurso 204/2006), con cita asimismo de las de 18 de julio y 13 de diciembre de 2007".

La sentencia de 7 de febrero de 2023, rec. cas. 3435/2021, da un paso más en la línea jurisprudencial que nos ocupa:

" CUARTO.- Criterio de esta Sala acerca de las cuestiones planteadas en el debate casacional.

Trasladando la jurisprudencia de la Sala Primera de este Tribunal Supremo que antes hemos reseñado al caso que ahora nos ocupa, llegamos a la conclusión de que, en contra de lo que afirma la sentencia recurrida, la revisión de oficio de la autorización para la instalación del salón de juegos no resulta impedida por el efecto positivo de la cosa juzgada derivado de la sentencia de la Sala de Tenerife de 17 de septiembre de 2012 (recurso 31/2007) que declaró obtenida por silencio positivo aquella autorización.

Hemos visto que la citada sentencia de la Sala de Tenerife de 17 de septiembre de 2012 declaró que Oper Canarias S.L. había obtenido por silencio positivo la "autorización para la instalación" del salón de juegos; y, siendo firme aquella sentencia, la entidad presentó solicitud de "autorización de apertura y funcionamiento" del salón recreativo, sustentando esta petición en que la autorización para la instalación del salón de juegos ya había sido obtenida por silencio según lo declarado por sentencia firme.

La Administración autonómica no resolvió de forma expresa la petición de autorización de apertura y funcionamiento; y el recurso contencioso-administrativo del que trae causa en el presente recurso de casación se dirigió contra la denegación presunta de dicha solicitud. Pero sucede que, como también hemos visto, la Administración autonómica tramitó y resolvió expediente de revisión de oficio, que concluyó mediante Orden de 6 de noviembre de 2020 en la que se declara la nulidad de pleno derecho de la primera autorización (de instalación del salón recreativo). Y por ello, la Administración adujo en el curso del proceso -y reitera ahora en casación- que, habiendo sido declarada nula la autorización de instalación del salón recreativo, no cabe conceder la ulterior autorización de apertura y funcionamiento.

Siendo ese el debate planteado en el proceso de instancia, la sentencia recurrida señala que la Administración no puede, por vía de revisión de oficio, declarar la nulidad de un acto cuya validez ha sido enjuiciada y declarada por sentencia firme. Sin embargo, como acertadamente señalan las partes recurrentes en casación, aquella sentencia firme a la que se alude únicamente se pronunció en el sentido de afirmar que la autorización para la instalación del salón de juegos se había obtenido por silencio positivo, por considerar cumplidos los requisitos para que se entendiese producido un acto presunto de contenido positivo; pero no examinó la sentencia -más bien al contrario, dejó expresamente sin abordar- otras cuestiones controvertidas, en particular la relativa a un posible incumplimiento de normativa que regula la distancia mínima que debe mediar entre los establecimientos de juego y los centros de enseñanza.

A los efectos que ahora interesan carece de relevancia que en aquel proceso resuelto por la sentencia de la Sala de Tenerife de 17 de septiembre de 2012 (procedimiento ordinario 31/2007), además de la cuestión de si había operado o no el silencio positivo, se hubieran planteado otros alegatos y motivos de impugnación o de oposición. Lo relevante es que la sentencia no se pronunció sobre ellos, ni los examinó siquiera.

Según la jurisprudencia de la Sala Primera a la que antes nos hemos referido, el efecto prejudicial de la cosa juzgada se vincula ante todo al fallo; y si bien también puede extenderse a los razonamientos de la sentencia, será únicamente cuando constituyan la *ratio decidendi* de la resolución. Pues bien, nada de esto sucede en el caso que estamos examinando, donde, insistimos, la sentencia de 17 de septiembre de 2012 únicamente se pronunció sobre el cumplimiento de los requisitos para que operase el silencio positivo, sin examinar las posibles ilegalidades de fondo de las que pudiera estar aquejada la autorización para la instalación del salón de juegos.

Por tanto, la revisión de oficio de la autorización para la instalación del salón recreativo obtenida por silencio positivo no resulta impedida por el efecto positivo de la cosa juzgada derivado de la sentencia de la Sala de Tenerife de 17 de septiembre de 2012 (recurso 31/2007).

Siendo ello así, y habiéndose resuelto luego el expediente de revisión de oficio mediante Orden n.º 194/2020 del Consejero de Administraciones Públicas, Justicia y Seguridad del Gobierno de Canarias de 6 de noviembre de 2020 que declara la nulidad de pleno derecho de aquella autorización de instalación del salón recreativo, sin que tengamos constancia de que dicha Orden haya sido impugnada, debe considerarse procedente la denegación de la posterior solicitud de apertura y funcionamiento del salón recreativo.

QUINTO.- Respuesta a las cuestiones de interés casacional suscitadas.

Lo razonado en los apartados anteriores nos permite dar respuesta a las cuestiones de interés casacional señaladas en el auto de admisión del presente recurso en los siguientes términos:

Una interpretación de los artículos 106 y 47.1.f) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, puestos en relación con lo dispuesto en el artículo 222 de la Ley de Enjuiciamiento Civil sobre el alcance del efecto positivo de la cosa juzgada, conduce a declarar que, habiendo recaído sentencia firme que declara producido por silencio positivo un acto administrativo -en este caso, la autorización para la instalación de un salón de juegos- la revisión de oficio de dicho acto no resulta impedida por el efecto positivo de la cosa juzgada derivados de aquella sentencia cuando, como sucede en el caso que se examina, la resolución judicial únicamente se pronunció en el sentido de afirmar que había operado el silencio positivo, por entender cumplidos los requisitos para que se entendiese producido un acto presunto de contenido positivo, sin haber entrado a examinar la sentencia las posibles ilegalidades de fondo de las que pudiera estar aquejada la autorización obtenida por silencio".

No existe jurisprudencia sobre el art. 213.3, ni tampoco se aborda el problema que tratamos en la jurisprudencia emanada en torno al art. 158 de la antigua LGT, pero en alguna sentencia, como la de 15 de marzo de 2006, rec. cas. 534/2000, en la que, si bien es cierto que se abordan otras cuestiones, se deja apuntada la línea que anteriormente se ha descrito en cuanto a la interpretación que cabe hacer en la normativa general cuando estamos ante una sentencia judicial firme:

"Efectivamente, según el art. 158 de la misma L.G.T., no serán en ningún caso revisables los actos administrativos confirmados por sentencia judicial firme, mientras que el Tribunal Constitucional ha declarado, en su Sentencia de 20 febrero 1989, que deben considerarse no susceptibles de revisión no sólo las situaciones decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, sino también, por exigencia del mencionado principio de seguridad jurídica, las establecidas mediante actuaciones administrativas firmes, pues la conclusión contraria entrañaría un inaceptable trato de favor para quien recurrió sin éxito ante los Tribunales, en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones consideradas nulas".

Cabe añadir que el hecho de que en la normativa general no exista un precepto de igual contenido que el art. 213.3 de la LGT, en principio, no empecé para aplicar a este la transcrita doctrina jurisprudencial a efecto de delimitar el contenido y alcance de dicho precepto, en tanto que en ambos

casos se parte de un postulado fundamental, cual es que la potestad administrativa de revisión aparte los límites legalmente previstos, viene sometida al mandato constitucional del art. 118 de la CE, que establece la obligación de cumplir las sentencias y demás resoluciones firmes de los Jueces y Tribunales que, naturalmente, vincula también a las Administraciones públicas. La jurisprudencia es clara en el sentido, al efecto véase la sentencia del Tribunal Supremo de 18 mayo 2010, de que es no posible solicitar la revisión de oficio por existir cosa juzgada, cuando previamente se impugnó en vía jurisdiccional, aunque se aleguen distintos motivos de nulidad. No se puede, pues, reabrir el debate ante la Administración cuando, previamente, el acto administrativo cuya nulidad se postula, se hubiera visto implícitamente confirmado como consecuencia de la desestimación de un recurso jurisdiccional contra él interpuesto, incluso cuando contra el expresado acto se esgrimieran *ex novo* motivos de nulidad que no fueron aducidos en el proceso contencioso administrativo previo, entre otras sentencias de 21 julio 2003, rec. cas. 7913/2000; de 13 diciembre 2007, rec. cas. 346/2005; o de 18 mayo 2010, rec. cas. 3238/2007; de no ponerse este coto, es evidente que bastaría alegar un nuevo argumento o motivo para cuestionar cualquier sentencia firme, con quiebra del principio de seguridad jurídica. Además, ha de hacerse valer, que el que insta la tutela judicial frente a un acto administrativo tiene la carga procesal de agotar todos los motivos de nulidad y anulabilidad, de suerte que de quedar alguno imprejuizado por no haber sido invocado, debe entenderse que los mismos han sido consentidos.

En definitiva, el ejercicio de la acción de nulidad de pleno de derecho tiene como límite el no haber interpuesto previamente recurso contencioso administrativo pretendiendo su nulidad, aunque se quieran alegar nuevos motivos, si hubiese recaído sentencia desestimatoria, pues el actor tiene la carga de agotar todos los motivos de nulidad o anulabilidad en que haya incurrido a su entender el acto impugnado, so pena de dejar consentidos tales vicios -cabrían hacer alguna matización, pero no es el caso-.

En general, la jurisprudencia a la que aludimos, hace referencia a las sentencias desestimatorias, sentencias que se pronuncian sobre el fondo del asunto; pudiéndose dar el caso que también podría alcanzar esta doctrina a alguna sentencia de inadmisibilidad, por ejemplo, en aquellos casos en que la sentencia judicial declara la inadmisibilidad, art. 28 de la LJCA, en los casos de que los actos que sean reproducción de otros anteriores definitivos y firmes y los confirmatorios de actos consentidos por no haber sido recurridos en tiempo y forma, pero también en este supuesto está presente el reflejo de aplicar las consecuencias que son inherentes a la institución de la cosa juzgada.

Como puede apreciarse toda la doctrina jurisprudencial se ha forjado y gira en torno al límite de la petición de revisión tras sentencia firme que declara la conformidad a Derecho del acto que se pretende revisar, esto es, que se pronuncian sobre el fondo del asunto, pues el principio de seguridad jurídica no permite, en general, reabrir debates definitivamente resueltos por los Tribunales de Justicia. A sensu contrario, cuando la sentencia no ha podido pronunciarse sobre la conformidad jurídica del acto - en general por motivos de inadmisibilidad, o como se ha puesto de manifiesto por concurrir un supuesto de silencio positivo-, no existe este límite para solicitar el procedimiento de revisión especial. Y ello porque el citado límite hace referencia, como no podía ser de otro modo atendiendo a su fundamento expuesto jurisprudencialmente, a la "*res iudicata*" material en sentido estricto. Esto es, no se podrá revisar en vía administrativa un acto o resolución por motivos ya analizados en un proceso contencioso-administrativo en el que se haya dictado sentencia firme confirmando el acto, que ha conllevado la desestimación de los motivos de impugnación.

La expresión del precepto, " Cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme", no hace más que positivizar la doctrina jurisprudencial desarrollada en la normativa general en sede tributaria, reafirmando la misma al exigir la confirmación, que tal y como alega la parte recurrente, debe entenderse en el sentido de que la confirmación supone declarar que el "acto es ajustado a derecho. En el caso a enjuiciar, no puede ser de aplicación el precepto, puesto que la sentencia que sirve de

justificación para acordar aquella imposibilidad de revisión no contiene "(...) la confirmación (...)" que exige dicho artículo; solo se resuelve por la sentencia que el recurso de alzada contra el acto administrativo se interpuso fuera de plazo".

QUINTO. Fijación de doctrina y proyección al caso concreto.

Dicho lo anterior debe interpretarse el art. 213.3 de la LGT en el sentido de que la prohibición de revisión de actos tributarios prevista en el citado artículo no resulta aplicable a aquellos supuestos en los que existe una sentencia judicial firme que, sin entrar a examinar los motivos de fondo de la impugnación, desestimó un recurso previo por considerar ajustada a Derecho la decisión del Tribunal Económico-Administrativo de inadmitirlo por extemporáneo.

En el presente caso habiendo inadmitido la solicitud de la acción de nulidad en base al art. 217.1.f) de la LGT, mediante resolución del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, de fecha 2 de diciembre de 2019, al entender aplicable el artículo 213.3 de la LGT, sin que dicho precepto establezca prohibición alguna respecto a las sentencias judiciales firmes que sin entrar sobre el fondo y resolver los motivos de impugnación, se limita a declarar la extemporaneidad del recurso de alzada interpuesto ante el TEAC, tal y como este había declarado.

SEXTO. Sobre las costas.

Conforme establece el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

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

- 1.º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.
- 2.º) Ha lugar al recurso de casación núm. 6486/2021, interpuesto por la entidad mercantil MORENO 2001, S.L., representada por el procurador de los tribunales don Guillermo García San Miguel Hoover, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, de fecha 6 de abril de 2021, sentencia que se casa y anula.
- 3.º) Desestimar el recurso de apelación núm. 4/2021, contra sentencia dictada por el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Madrid, de fecha 12 de noviembre de 2020, en el procedimiento ordinario núm. 5/2020, en el que se impugna la resolución del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de 2 de diciembre de 2019, que declaró inadmisibile la solicitud de nulidad de pleno derecho planteada contra la liquidación y sanción derivadas de Acta de Disconformidad por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003 y 2004, sentencia cuya confirmación procede.

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

Así se acuerda y firma.