



Roj: **STS 1079/2019 - ECLI:ES:TS:2019:1079**

Id Cendoj: **28079130022019100089**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **01/04/2019**

Nº de Recurso: **1187/2017**

Nº de Resolución: **440/2019**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AND 15920/2016,**
ATS 7251/2017,
STS 1079/2019

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 440/2019

Fecha de sentencia: 01/04/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1187/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 19/03/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

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

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

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 1187/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 440/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado



D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 1 de abril de 2019.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 1187/2017, interpuesto por la mercantil GRUPO P.R.A. S.A., representada por el procurador de los Tribunales Dº. Jorge Deleito García, asistida del letrado Dº. José María Pérez Benítez, contra la sentencia de 30 de noviembre de 2016, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede de Málaga), desestimatoria del recurso contencioso-administrativo nº 116/2014 dirigido contra la Orden dictada el 27 de septiembre de 2013 por la Consejera de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Andalucía, por la que se desestimaba la revisión de oficio respecto a las liquidaciones tributarias nº 0092290014194, por valor de 1.408.504,46 euros y la nº 0092290014182 por valor de 560.352,85.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida la Junta de Andalucía, representada y asistida por la Letrada de sus Servicios Jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

En el procedimiento ordinario n.º 116/2014, seguido en la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede de Málaga), con fecha 30 de noviembre de 2016, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la sociedad "Grupo P.R.A. S.A." representada por la procuradora Dª. María Esther Clavero Toledo contra la Orden dictada el 27 de diciembre de 2013 por la Consejera de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Andalucía, condenando a la parte recurrente al pago de las costas procesales".

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal de la mercantil GRUPO P.R.A. S.A., se presentó escrito con fecha 30 de enero de 2017, ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede de Málaga), preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 20 de febrero de 2017, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente la mercantil GRUPO P.R.A. S.A., representada por el procurador Dº. Jorge Deleito García, y como parte recurrida la Junta de Andalucía, representada y asistida por la Letrada de sus Servicios Jurídicos.

TERCERO.- Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 6 de julio de 2017, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

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

Determinar si la anulación del Decreto 324/2009, de 8 de septiembre, del Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía, mediante el que se aprobó el Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía, conlleva, o no, la nulidad de los actos administrativos dictados durante su vigencia por las Coordinaciones Territoriales de la citada Agencia.



3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 217 LGT y 73 LJCA .".

CUARTO.- *Interposición del recurso de casación y oposición.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador Dº. Jorge Deleito García, en nombre y representación de la mercantil GRUPO P.R.A. S.A., por medio de escrito presentado el 2 de octubre de 2017, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

- 1.- Los artículos 217.1b) LGT y 73 LJCA y jurisprudencia aplicada a los mismos. Especial incidencia en relación a la sanción.
- 2.- El artículo 217.1a) y e) LGT y jurisprudencia aplicada al mismo.

La recurrente manifiesta que la declaración de nulidad de pleno derecho del Decreto 324/2009, por el que se creaba la Agencia Tributaria de Andalucía, provocó la inexistencia jurídica de dicho Órgano, así como la incompetencia originaria y manifiesta de los miembros y unidades adscritas a ella, en el sentido establecido por el artículo 217.1b LGT , entre ellos, los que dictaron los actos objeto de este procedimiento (tanto la liquidación tributaria como la liquidación por sanción). En este sentido, la sentencia de instancia admite implícitamente la existencia de dicha causa de nulidad, pero aduce que no es suficiente para declarar la nulidad de los actos. Sin embargo, la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso del TS, estableció un criterio distinto al de la resolución impugnada, en la Sentencia de 17 de octubre de 2012 (Recurso 5667/2011). Criterio que ha sido aplicado en múltiples sentencias dictadas por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso del TSJ con sede en Sevilla, en supuestos con absoluta identidad de razón al presente, resolviendo declarar la nulidad del acto con origen en la declaración de nulidad del Decreto 324/2009. La convalidación realizada por el Decreto Ley 2/2013, de 12 de marzo no resulta admisible ya que, de un lado, se asienta sobre la premisa errónea de ser los actos dictados en aplicación de tal Decreto 324/09 anulables, en lugar de nulos, y por tanto no pueden ser objeto de convalidación (al amparo del entonces vigente artículo 67 LPA), y de otro, de haberse dictado tal Decreto Ley con el propósito fraudulento de cambiar el sentido de los procedimientos administrativos y judiciales en curso, encaminados a declarar la nulidad de los actos dictados al amparo del Decreto 324/2009, en clara contravención a lo dispuesto en los artículos 24 CE y 6.1. del Convenio Europeo de los Derechos Humanos. Por todo ello, resulta indudable que la sentencia de instancia infringe el artículo 217.1b) LGT -y su homólogo entonces vigente art. 62.1.b) ley 30/92 -, así como la jurisprudencia aplicable al caso. La infracción normativa y jurisprudencial es aún más gravosa si cabe en el supuesto de la sanción, puesto que el precitado Decreto Ley no era de aplicación a las sanciones (como sucede en el presente caso) que no se encontraban completamente ejecutadas a la entrada de vigor del mismo, el cual se remitía expresamente a lo dispuesto en el artículo 73 LJCA . Sin embargo, la sentencia impugnada se niega a declarar la nulidad de la sanción.

Asimismo, la recurrente denuncia la infracción de los artículo 217.1 a) y e) LGT y jurisprudencia aplicada a los mismos, porque se ha vulnerado en primer lugar, su derecho a la tutela judicial efectiva por la ocultación maliciosa que hizo la Administración de la sentencia que anulaba el Decreto 324/09 en la instancia lo que mermaba su derecho de defensa y, por otra parte, los trámites del procedimiento sancionador, invocando la infracción del artículo 180 RD 1065 y 23 RD 2063/2004 , ya que alega que la Administración debía poner de manifiesto en tal procedimiento todos los datos con incidencia en el mismo, y la sentencia del TSJ de 25 de febrero de 2011 lo era.

Tras las anteriores alegaciones, la parte recurrente solicitó a la Sala que "se anule la sentencia impugnada, declarando nulas de pleno derecho las actas de regularización, sanción y liquidaciones expedidas por la Agencia Tributaria de Andalucía que son objeto de autos. Subsidiariamente, anule parcialmente la sentencia de instancia, en lo relativo al acta y liquidación de la sanción".

Por su parte, la Letrada de los Servicios Jurídicos de la Junta de Andalucía, en la representación que ostenta, por escrito presentado con fecha 27 de abril de 2018, formuló oposición al recurso de casación manifestado que la cuestión que reviste interés casacional objetivo se circunscribe a dilucidar si los actos (liquidaciones tributaria y liquidación por sanción) que se dictan en aplicación de la disposición general declarada nula por razón de la competencia, son, como consecuencia directa de esa declaración de nulidad también nulos *ex tunc* o son anulables, circunstancia ésta última que ampararía su convalidación y obstaría a la revisión de oficio, como la planteada de adverso. Considera acertado el criterio de la sentencia recurrida en cuanto confirma la desestimación de la revisión de oficio, al no tratarse de un acto nulo de pleno derecho, sino anulable, dado que no concurre una incompetencia manifiesta. Los argumentos de la recurrente sobre la inaplicación del Decreto Ley 2/2013 no pueden prosperar, toda vez que se trata de una disposición que por su rango, vincula a los órganos judiciales (salvo que previamente acuerden el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad), razón por la cual las sentencias de la Sala de Sevilla contrarias al criterio contenido en la Sala de Málaga, o bien son sentencias anteriores a la aprobación del Decreto Ley, o bien se refieren a supuestos en los que no resultaba



de aplicación el mismo (por haber sido las liquidaciones previamente anuladas) lo que no sucede en este caso, por lo que no cabe la equiparación de supuestos y no es tal la supuesta discrepancia de criterios entre los órganos judiciales ya que una vez se dictó la norma legal citada, convalidando las liquidaciones practicadas al amparo del Decreto 346/2009, ante identidad de supuestos en los que las liquidaciones (tributarias) no habían sido anuladas, ambas Salas del TSJ de Andalucía coinciden en la desestimación del recurso por mor de la eficacia que despliega el Decreto Ley citado. Por el contrario, en supuestos en los que sí resultaba de aplicación el Decreto Ley, por no haber sido la liquidación anulada previamente (por el TEARA o por órgano judicial) la Sala de Sevilla ha establecido la misma solución que la sentencia que aquí se revisa. Los actos dictados por los Coordinadores Territoriales de la ATA, durante la vigencia del Decreto 324/2009, con la única excepción de las sanciones no son nulos, sino anulables y que, en consecuencia, han sido confirmados o convalidados en virtud del Decreto-Ley 2/2013, plenamente aplicable y cuya constitucionalidad, no ofrece dudas, habiéndose pronunciado al respecto el Tribunal Constitucional. Además, manifiesta que en el presente caso es procedente, en cuanto a la liquidación tributaria, la aplicación del art. 73. LJCA toda vez que la misma devino firme antes de que la anulación del Decreto 324/2009 alcanzara efectos generales, lo que excluye la pretensión de revisión de oficio cuya denegación se analiza en la sentencia recurrida. Y, respecto a la liquidación por sanción, considera ajustado a derecho el pronunciamiento de la sentencia de instancia -no resulta de aplicación el artículo 73 de la LJCA - al apreciar que la anulación del Decreto 324/09 no suponía " *la exclusión o la reducción de las sanciones* ", en el sentido que debe atribuirse al citado artículo. Asimismo, manifiesta que tampoco concurre infracción del art. 217.1 a) y e) LGT y jurisprudencia aplicada, siendo la sentencia de instancia ajustada a derecho.

Tras las anteriores alegaciones la parte recurrida terminó suplicando a la Sala "desestime el recurso de casación y las pretensiones en él ejercitadas, confirmando la sentencia impugnada".

QUINTO.- Señalamiento para deliberación del recurso.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA , la Sección consideró necesaria la celebración de vista pública, señalándose para la celebración de la misma el día 19 de marzo de 2019, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso y cuestión que presenta interés casacional objetivo.

Se recurre la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Andalucía, sede de Málaga, de fecha 30 de noviembre de 2016 , desestimatoria del recuso contencioso administrativo dirigido contra la resolución de 27 de Septiembre de 2013 dictada por la Consejera de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Andalucía, por la que se desestimaba la revisión de oficio respecto a las liquidaciones tributarias nº 0092290014194, por valor de 1.408.504,46 euros y la nº 0092290014182 por valor de 560.352,85.

Rechaza la sentencia los motivos hechos valer por la recurrente en la instancia. Sobre la nulidad del art. 217.1.b) de la LGT dado que el Decreto en base al cual se practicaron las liquidaciones, fue declarado nulo por el T.S.J. de Andalucía no pudiendo afirmarse que el vicio de nulidad no fuese originario, considera la Sala de instancia que si bien el Decreto fue declarado nulo por el Tribunal de Justicia de Andalucía en base a que no se había conferido en su tramitación audiencia a los empleados públicos afectados, ello sin mas no conduce a la nulidad de los actos producidos durante su vigencia debiéndose estar a lo dispuesto en el art. 73 de la LJCA y a la jurisprudencia que lo interpreta, por lo que el simple hecho de que se declare la nulidad de una disposición general no implica que los actos ejecutados a su amparo incurran en vicio de nulidad radical. Sin que pueda acogerse que la liquidación fuera practicada por un órgano con incompetencia manifiesta, lo que no es predicable de las Coordinaciones Territoriales de la Agencia Tributaria Andaluza visto su estatus jerárquico y competencial como así resulto en definitiva una vez purgados los defectos procedimentales que llevaron a que el T.S.J de Andalucía declarase la nulidad del Decreto 324/2009. Sobre la vulneración de lo dispuesto en el art 217.1 a) y e) de la LGT , en cuanto que una vez que la Administración conoció la sentencia anulatoria del Decreto 324/2999, la ocultó a la parte, lo que hizo que ésta no hubiese interpuesto recurso ordinario alguno contra los actos cuya revisión se pretende en la actualidad, no puede acogerse una vez que consta que la sentencia, a la fecha en que se llevó a cabo la liquidación, no era firme, y aun cuando se entendiese en principio de aplicación lo establecido en el art 180 de RD 1065/2007 , precepto aplicable a los procedimientos de inspección, siendo el actual de comprobación y sancionador, la falta de firmeza no solo privaba del carácter de "dato" a la misma, sino que además y lo que es más importante porque en todo caso si la parte entendía que el mencionado Decreto era nulo bien pudo recurrir las resoluciones y por vía indirecta la norma en base a la cual se había practicado, ello aparte de que no justifica que fuese la falta de dicha notificación de la sentencia lo que hubiese motivado la no interposición del recurso ordinario. Sobre la alegación de fraude procesal en cuanto que la finalidad de interponer recurso de casación contra la sentencia que anulaba el Decreto no fue otra que tratar de



demorar la firmeza de la misma y en consecuencia impedir que alcanzase efectos generales, tampoco puede acogerse pues el fraude no se presume, sin que se reanudase el procedimiento de comprobación a falta de cuatro días para no considerar interrumpido el plazo, por si mismo no acredita el fraude sino que además es un deber de la Administración no mantener suspendidas unas actuaciones sin causa que lo justifique. Por último, respecto de la inaplicación del Decreto Ley 2/2013, en la medida en que al ser nulos de pleno derecho las resoluciones no pueden ser convalidadas ni confirmadas, debe desestimarse, en tanto que visto que no incurre los actos impugnados en motivo de nulidad, conforme al art. 67 de la ley 30/92, la convalidación de los actos meramente anulables es factible, y nada obsta la validez de dicha convalidación y en orden a la posible inconstitucionalidad del Decreto Ley 2/2013 el propio Tribunal Constitucional inadmitió a trámite la cuestión planteada en su día por el T.S de Andalucía.

Entrando sobre la sanción, señala la Sala de instancia que la misma a fecha 9 de Abril de 2014 no había sido ejecutada, siendo la recurrente deudora por un total de 715.848,56 euros, en tanto que el art. 73 de la LJCA, el simple hecho de la anulación de la disposición general no deja sin efecto las sanciones, sino solamente cuando éstas se vean excluidas o reducidas, y teniendo en cuenta que la causa de nulidad no fue debida ni afectó a las sanciones, sino que lo fue por un defecto procedimental, la misma no afectó ni al tipo de la infracción ni a la sanción, de manera que ésta no resultó excluida ni reducida.

Por auto de la Sección Primera de este Tribunal de fecha 6 de julio de 2017, se consideró que la cuestión que presentaba interés casacional objetivo consistía en determinar si la anulación del Decreto 324/2009, de 8 de septiembre, del Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía, mediante el que se aprobó el Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía, conlleva, o no, la nulidad de los actos administrativos dictados durante su vigencia por las Coordinaciones Territoriales de la citada Agencia; identificando como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 217 LGT y 73 LJCA.

SEGUNDO.- *Sobre el debate que debe centrar el análisis de las cuestiones propuestas.*

Se inscribe la cuestión a dilucidar en el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho.

Los actos que la recurrente entiende que son nulos de pleno derecho son: liquidación de 19 de septiembre de 2011, por impuesto sobre actos jurídicos documentados, y sanción, por dejar de ingresar la cuota tributaria correspondiente. Dichas liquidación y resolución sancionadora no fueron recurridas, dejando la recurrente que alcanzaran firmeza.

El procedimiento de revisión se instó por la parte recurrente en 4 de diciembre de 2012.

Se debe hacer referencia a la sentencia de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, de fecha 25 de febrero de 2011, que anuló el Decreto 324/2009 de la Junta de Andalucía, creador de la Agencia Tributaria de Andalucía. Sentencia que recurrida por la Junta de Andalucía fue confirmada por sentencia del Tribunal Supremo de 31 de mayo de 2012, rec. cas. 2367/2011.

En 12 de marzo de 2013 se aprueba el Decreto Ley 2/2013, cuyo artículo único, sobre confirmación de actos administrativos, dispone que: "Todos los actos administrativos dictados en materia tributaria o de ingresos de derecho público por la Agencia Tributaria de Andalucía, durante la vigencia del Decreto 324/2009, de 8 de septiembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía, así como los que sean consecuencia o ejecución de aquellos, quedan confirmados, en cuanto adolezcan de cualquier vicio administrativo dimanante de la nulidad de dicha norma, debiendo considerarse plenamente válidos y eficaces.

En ningún caso se extenderá dicha confirmación a los actos que hayan sido anulados por sentencia judicial o resolución administrativa, ni a los actos administrativos sancionadores, respecto a los cuales deberá estarse a lo establecido en el artículo 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa".

Como Derecho autonómico que es el Decreto Ley referido, su interpretación corresponde al Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Con todo debe hacerse dos precisiones que resultan convenientes para el análisis y resolución de las cuestiones que nos ocupa. Una, que a pesar de que el Tribunal de Justicia de Andalucía cuestionó la constitucionalidad del mismo mediante auto de 17 de mayo de 2013, planteando una cuestión de inconstitucionalidad que fue inadmitida por auto del Tribunal Constitucional de 22 de octubre de 2013, este Tribunal considera que el tenor Decreto Ley, su artículo único, si permite sostener una interpretación acorde con la Constitución. Sin embargo, y esta es la segunda, no es necesario entrar sobre los motivos que nos llevan a considerar la constitucionalidad de esta norma, en tanto que consideramos que el citado Decreto Ley no es aplicable al caso que nos ocupa, caso concreto que constituye el sustrato fáctico sobre el que ha de realizarse el análisis propuesto por las partes, sin que quepa en este recurso de casación realizar interpretaciones en abstracto de la norma sometida a examen, sino que el Decreto Ley se está refiriendo y regulando situaciones



distintas a la que nos ocupa, esto es, a actos que no hayan adquirido firmeza, sin que pueda entenderse que altera el régimen legal establecido para la revisión de actos firmes nulos de pleno derecho, con su singular régimen legal y especialidad en el ámbito tributario, así viene a ratificarlo la extensa explicación que se ofrece en su preámbulo, por lo que con total independencia de lo dispuesto en la referida norma para conseguir la declaración de la nulidad de pleno derecho de actos firmes ha de acudir a los mecanismos dispuestos al efecto, como es este el caso.

Todo lo cual, nos sitúa estrictamente ante un supuesto de revisión de actos nulos de pleno derecho, por concurrir, a criterio de la parte recurrente, la infracción de los arts. 217.b) LGT en relación con la liquidación y sanción, y 73 de la LJCA, y 217. a) y e) de la LGT, en relación con la sanción.

Atendiendo a una jurisprudencia muy elaborada sobre la anulación de disposiciones de carácter general y su consecuencia respecto de actos firmes dictados a su amparo, como hemos indicado en otras ocasiones, en lo que ahora interesa, se puede llegar a las siguientes conclusiones que nos han de servir de base para situar correctamente la polémica del presente recurso de casación:

1ª La nulidad de las disposiciones de carácter general es siempre radical o de pleno derecho.

2ª La nulidad de pleno derecho de las disposiciones de carácter general tiene eficacia *ex tunc*, lo cual no conlleva la pérdida de efectos de los actos firmes dictados en su aplicación. Principio de seguridad jurídica, por lo que la declaración de nulidad radical de una disposición de carácter general no conlleva automáticamente la nulidad o inexistencia de los actos dictados a su amparo.

3ª No cabe, pues, fundar la nulidad de pleno derecho del acto considerando que la nulidad del mismo deriva de la nulidad de pleno derecho de las normas reglamentarias que le sirvieron de base.

4ª El interesado tiene el deber jurídico de soportar las consecuencias derivadas de tal actuación administrativa que no resulta revisable ni afectada por aquella apreciación de ilegalidad de la norma que le sirve de amparo.

5ª La declaración de nulidad de pleno derecho de los actos administrativos dictados en aplicación de una disposición general nula de pleno derecho exige inexcusablemente la vía de la revisión de oficio de dichos actos.

En reciente sentencia de este Tribunal, de fecha 19 de febrero de 2018, rec. cas. 122/2016), hemos dicho que

"1. El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados en el apartado 1 del artículo 217 LGT), expulsar del ordenamiento jurídico aquellas decisiones que, no obstante su firmeza, incurren en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico. Sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical. Por ello, dada la "gravedad" de la solución, se requiere dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, si lo hubiere (artículo 217.4 LGT segundo párrafo).

2. Se trata, por tanto, de un procedimiento excepcional, que únicamente puede seguirse por alguno de los tasados supuestos contemplados en el artículo 217.1 LGT (sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013, casación 6165/2011, FJ 3º; ES: TS:2013:3083). Debe ser abordado con talante restrictivo (vid. la sentencia citada de 18 de diciembre de 2007, FJ 6º)".

El art. 73 de la LJCA establece que "las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente". Se infiere de su contenido, al emplear la expresión "por sí mismas" que caben otras vías para impugnar aquellos actos firmes nulos de plenos derecho dictados al amparo de reglamentos declarados nulos, como sin duda, es el procedimiento de revisión dispuesto al efecto; además, se someten los actos de carácter sancionador al mismo régimen previsto para el resto de actos firmes cuando la sanción esté plenamente ejecutada, sólo cuando no lo está se establece legalmente la excepción, en tanto se considera que frente al principio de seguridad jurídica, regla general, debe primar el de legalidad sancionadora que conlleva la eficacia *ex tunc* y retroactiva, pero sólo en los supuestos de exclusión o reducción de las sanciones impuestas no ejecutadas completamente.

Como bien se recoge en la sentencia de instancia la sanción impuesta a 9 de abril de 2014, no había sido ejecutada, pero no estamos en ninguno de los supuestos excepcionados. Lo cual resulta obvio, pues el Decreto 324/2009 se limita a aprobar el estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía, creada por Ley 23/2007.



Sobre estos presupuestos y acotando el debate a las concretas causas de nulidad radical invocada, son sobre las que debe abordarse las cuestiones que presentan interés casacional objetivo, y en consecuencia alcanzar una solución. En tanto que dicho lo anterior se está en condiciones de responder negativamente a la cuestión con interés casacional formulada por la Sección de admisión, pues la anulación del Decreto 324/2009 no conlleva automáticamente la nulidad de los actos administrativos firmes dictados durante su vigencia, cosa distinta es si los concretos actos por cuya nulidad radical aboga la parte recurrente se encuentran inmersos en alguno de los motivos contemplados en el art. 217.1 de la LGT, conforme a los términos interesados por la recurrente.

TERCERO.- *Sobre la nulidad de la liquidación y de la sanción por concurrir la causa de nulidad del art. 217.1.b) de la LGT.*

Acotado los términos del debate, y obviando aquellas alegaciones que exceden de estos, como es el automatismo que pretende extender la declaración de nulidad de la disposición general a los actos de aplicación, o la lectura que se ofrece del Decreto Ley 2/2013 que ya se ha dicho que no resulta de aplicación al caso, el mejor argumento que utiliza la parte recurrente es el criterio recogido en la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2012, rec. cas. 5667/2011, en concreto cuando se dice que "si el precepto que atribuía la competencia, en este caso para sancionar, es declarado inconstitucional y nulo, la incompetencia del órgano sancionador es originaria", lo que determina la incompetencia manifiesta.

Sin embargo, el caso que contempla la citada sentencia difiere sustancialmente del que examinamos, sin que pueda extenderse a este, sin más, las conclusiones y consecuencias que se derivan del concreto caso que se enjuicia en la sentencia referida.

Dicha sentencia se dicta en un recurso de casación en interés de ley que es desestimatoria. La sentencia contra la que se dirige el expresado recurso de casación anula una sanción que no es firme, no como la que es objeto del presente recurso que es una sanción firme, de suerte que las consideraciones que se hacen respecto de la posible incompetencia manifiesta del órgano sancionador se hacen *obiter dicta*, como expresamente se recoge en el propio Fundamento Cuarto de la Sentencia. El caso analizado en la sentencia impugnada objeto del recurso de casación en interés de la ley, se refería a una sanción impuesta por una Administración que carecía de competencia, y al respecto la sentencia recurrida en casación hacía referencia a la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de fecha 16 de marzo de 2.011 que declara inconstitucional y nulo aquellos preceptos dictados por la Comunidad Autónoma asumiendo una competencia que no posee y que resultaba contraria al art. 149. 1.22ª de la Constitución, y ello le lleva a la sentencia de instancia, en relación con pronunciamientos anteriores, a considerar que concurría un supuesto de nulidad radical del art. 62. 1.b) LRJAPPAC, por ser el órgano sancionador manifiestamente incompetente por razón de la materia para sancionar, no originándose el vicio sobrevenidamente, sino desde el momento de la entrada en vigor del precepto estatutario anulado, el art 51 de la Ley Orgánica 2/2.007, de 19 de marzo, de Reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía, que asumió competencias que corresponden al Estado y ser formalmente inadecuado dicho Estatuto de Autonomía para concretar el criterio territorial de delimitación de las competencias reservadas al Estado.

En definitiva, aún la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la norma atribuyendo la competencia a un órgano sancionador, la observancia de la nulidad radical del acto de aplicación de la norma lo es, art. 62.1.b de la Ley 30/1992, por haberse dictado por un órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia, estando ante un caso paradigmático de nulidad de pleno derecho en tanto que procede de una Administración que ejerce la potestad sancionadora en un materia que le resulta ajena y de todo punto extraña, pues la competencia la poseía una Administración diferente, en este caso la estatal.

El caso que se enjuicia en el presente resulta de todo punto extraño con el anterior sobre el que pretende la parte recurrente comparar los supuestos, comenzando porque en el que nos ocupa la Administración sancionadora sí es la competente para sancionar, viniendo la competencia reconocida no en el Decreto 324/2009 anulado, sino directamente en la Ley 23/2207, art. 6: "Funciones y competencias de la Agencia... d) El ejercicio de la potestad sancionadora en relación con todos los tributos y recargos cuya aplicación corresponda a la Agencia", ciertamente su ejercicio se hacía depender de la aprobación de sus estatutos que tiene lugar con el Decreto anulado, pero resulta evidente que en modo alguno estamos ante una incompetencia material ni territorial, habiéndose anulado el Decreto por una causa formal, siendo relevante que cuando se dictó el acto sancionador por el órgano actuante, dicho Decreto propiciaba su correcto actuar, lo cual descarta una incompetencia material manifiesta, como exige el art. 217.1.b) de la LGT.

Procede, pues, rechazar la alegación formulada por la parte recurrente, y dado su planteamiento, circunscrito a la razón examinada, una vez acotados los términos jurídicos y fácticos del debate, no ha lugar a entrar en otras consideraciones cuando es conocida como pone de manifiesto las partes la jurisprudencia que interpreta la expresión "manifiestamente competente", pues resulta innecesario reiterarla una vez más.



CUARTO.- *Sobre la nulidad de la sanción por concurrir las causas de nulidad del art. 217. 1. a) y e).*

Alega la parte recurrente que la sanción impuesta es nula de pleno derecho por haber lesionado "los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional" y por haberse dictado "prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados".

En concreto señala que se ha vulnerado el principio de tutela judicial efectiva, art. 24 de la CE , y omisión esencial de trámite del procedimiento administrativo, en base a que se ocultó por la Administración durante la tramitación del procedimiento sancionador la sentencia de 25 de febrero de 2011 que declaraba la nulidad del Decreto 324/2009, aunque no fuera firme en aquel momento, siendo obligación de la Administración consignar todos los datos relevantes tanto del procedimiento inspector, art. 180 del Real Decreto 1065/2007 , como en el sancionador art. 23 del Real Decreto 2063/2004 ; lo que le privó de valorar dicha circunstancia, cercenando materialmente la posibilidad de defensa. Añade que la Administración utilizó el recurso de casación contra la citada sentencia en fraude de ley, para demorar su firmeza, de suerte que antes de pronunciarse el Tribunal Supremo publicó el Decreto 4/2012 que derogaba el Decreto 324/2009, lo que evidencia el conocimiento por parte de la Administración del nulo éxito que iba a tener el recurso de casación, lo que constituye una desviación de poder y un atentado contra el art. 9.3 de la CE .

El ejercicio de cualquier acción impugnatoria incorpora la carga procesal a costa del impugnante de razonar y justificar suficientemente la concurrencia de causas determinantes de los vicios invalidantes, más, si cabe, cuando se ejercita una acción de nulidad radical, en el que dicha justificación se exige como presupuesto de procedibilidad, art. 217.3 de la LGT , en tanto que de carecer manifiestamente de fundamento constituye motivo de inadmisión.

En el presente caso, y en los términos en los que se formula el recurso hemos de estar, la parte recurrente asocia las causas de nulidad de pleno derecho al procedimiento sancionador en exclusividad, sin embargo alude a vicios en el procedimiento inspector, art. 180 del Real Decreto 1065/2007 , y trae a colación el art. 23 del Real Decreto 2063/2004 , cuando, como bien dice la parte recurrida ni se invocó en la instancia, ni, claro está, se tuvo en cuenta por la Sala sentenciadora, aparte de hacer supuesto de la cuestión.

Razones que por sí misma deben llevar a rechazar las alegaciones formuladas, en tanto que habiéndose seguido un procedimiento sancionador se deja en la pura hipótesis e indeterminación los vicios imputados productores de la supuesta nulidad radical, cuando es evidente que se ha seguido un procedimiento sancionador, del que no se ha prescindido total y absolutamente para imponer la sanción y se obvia absolutamente el discurso argumental que conecte los supuestos vicios con la nulidad de pleno derecho preconizada, pues se limita la recurrente a dar por supuesto la exigencia normativa de un trámite, inexistente, incumplido por la Administración sobre la base especulativa de una intención torticera y fraudulenta para dejarlo indefenso, cuando resulta evidente que nada le impedía haber impugnado la resolución sancionadora y que el dato que se dice ocultó la Administración, no podía quedar en secreto ante la incontrovertible realidad de la publicidad de las sentencias, más en este caso en que resulta un hecho notorio que por su transcendencia fue noticia en numerosos medios de comunicación que informaron de la resolución judicial anulando el Decreto. No consta, por tanto, que la Administración dejara de cumplir trámite alguno, por lo que carece de sustancia la denuncia de desviación procesal, ni cabe imputar a la Administración el colocarlo en situación de indefensión cuando nada le impedía a la parte recurrir y cuando el dato que considera esencial para su defensa podía haberlo conocido de emplear la diligencia debida.

Ni siquiera, en este caso, es reconocible una simple irregularidad en el actuar administrativo, ninguna norma le exigía una conducta como la que pretende la parte recurrente, ni hay ausencia de todo trámite, pero es que incluso de admitirse una irregularidad la misma sería a todas luces insuficiente para reconocer una merma de las garantías procedimentales, ni hubiera colocado al contribuyente en indefensión, en tanto que nada le impedía haber impugnado la sanción impuesta, como se ha dicho.

QUINTO.- *Costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto.

FALLO

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

PRIMERO.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia.



SEGUNDO.- Desestimar el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, de fecha 30 de noviembre de 2016 , dictada en el procedimiento ordinario núm. 116/2014, cuya confirmación procede.

TERCERO.- No hacer imposición de las costas procesales.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Jose Diaz Delgado

Angel Aguallo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez

Jesus Cudero Blas Rafael Toledano Cantero

Dimitry Berberoff Ayuda Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CEJIDOJ