



Roj: **STS 5975/2012 - ECLI:ES:TS:2012:5975**

Id Cendoj: **28079130022012101028**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **13/09/2012**

Nº de Recurso: **2284/2010**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AS 879/2010,**
STS 5975/2012

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a trece de Septiembre de dos mil doce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. al margen anotados, el presente recurso de casación núm. 2284/2010, promovido por doña **Enriqueta**, representada por el Procurador de los Tribunales don Francisco José Abajo Abril, contra la Sentencia de 22 de febrero de 2010, dictada por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 1858/2007, instado frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias de 9 de noviembre de 2007, desestimatoria del recurso de anulación formulado contra la Resolución del mismo Tribunal de 14 de septiembre de 2007 que, a su vez, desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a la inadmisión por extemporáneos de los recursos de reposición presentados contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción relativos al Impuesto sobre Donaciones.

Han sido partes recurridas la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el Abogado del Estado y el **PRINCIPADO DE ASTURIAS**, representada y defendida por Letrado de sus Servicios Jurídicos.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 12 de abril de 2007, se notificó a doña Enriqueta el Acuerdo de liquidación derivado del Acta de disconformidad núm. NUM000, relativo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del ejercicio 2000, que recogía una deuda tributaria de 1.048.514,080 euros, así como la resolución del expediente sancionador derivado del anterior, con importe a ingresar de 390.599,15 euros.

SEGUNDO .- Disconforme con los anteriores actos administrativos, el 14 de mayo de 2007, la Sra. Enriqueta interpuso sendos recursos de reposición que fueron resueltos por dos Acuerdos de 17 de mayo de 2007 declarándolos inadmisibles por extemporáneos.

Contra los anteriores Acuerdos, doña Enriqueta formuló, el 18 de junio de 2007, las correspondientes reclamaciones económico-administrativas (núms. NUM001 y NUM002) ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Asturias que fueron desestimadas mediante Resolución de 14 de septiembre de 2007. Dicha desestimación se fundamentó, sustancialmente, en la aplicación de lo dispuesto en el art. 223.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) en relación con el art. 48.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de la Administración Pública y del Procedimiento Administrativo Común (en lo sucesivo, LRJyPAC) y 7.2 de la citada LGT, indicando que *«notificado el acto que se impugnaba el 12 de abril de 2007 e interpuesto el recurso de reposición el 14 de*



mayo de 2007, el plazo de un mes para interponer este recurso de reposición finalizó el 12 de mayo de 2007, sin que ni del expediente de gestión ni de las alegaciones del interesado se desprendan elementos suficientes que permitan llegar a la conclusión contraria, razón por la cual se impone una resolución desestimatoria de la presente reclamación, confirmando el acuerdo impugnado por encontrarlo ajustado a derecho» (FD Cuarto).

Frente a la anterior Resolución, el 17 de octubre de 2007, la Sra. Enriqueta planteó cuestión incidental y posteriormente, mediante escrito presentado al día siguiente, interpuso recurso de anulación. El 9 de noviembre de 2007, resolviendo ambos escritos de forma conjunta bajo el núm. de reclamación NUM003, el TEAR de Asturias dictó Resolución desestimatoria en la que se contienen, en síntesis, los siguientes fundamentos.

En primer término, se califica el escrito de 17 de octubre como de recurso de anulación y no como cuestión incidental en razón de lo dispuesto en los arts. 236.6 de la LGT y 58 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, señalando que «el escrito del interesado no puede admitirse como tal cuestión incidental, por lo que se entiende que se trata a pesar de la errónea calificación de un recurso de anulación contra la resolución de 14 de septiembre de 2007 de este Tribunal que procede resolver conjuntamente con el presentado el 18 de octubre al que la interesada dio ya dicha calificación» (FD Primero).

Seguidamente, el TEAR expone que «[e]n el presente supuesto, el reclamante está interponiendo recurso de anulación basándose en incongruencia de la resolución ya que no cabe entender que lo es por la incorrecta declaración de inadmisibilidad puesto que la resolución no lo ha sido por dicha causa, habiéndose admitido a trámite la reclamación y entrado en el fondo, es decir en la declaración de extemporaneidad del recurso de reposición impugnado, resolviendo declarar su desestimación por encontrar dicho acto ajustado a derecho» (FD Tercero).

Y, finalmente, concluye que «[e]n el presente caso no puede considerarse que exista la pretendida incongruencia, ya que el acto impugnado es un acuerdo que declara la extemporaneidad de un recurso de reposición y del desarrollo de la resolución de este Tribunal, contra la que se interpone el presente recurso de anulación, se infiere claramente su resultado y la aplicación o no de determinados preceptos no puede ser objeto de debate en un procedimiento como el previsto en el presente recurso de anulación ya que lo que en ningún caso debe admitirse es que la utilización de esta vía de revisión excepcional sirva para abrir la puerta a una verdadera impugnación, la cuál, tal como se le ha comunicado al notificarle la resolución que le sirve de base, deberá plantearse ante el órgano competente, en este caso ante la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Asturias» (FD Cuarto).

TERCERO.- Frente a la Resolución del TEAR, la representación procesal de doña Enriqueta promovió recurso contencioso-administrativo núm. 1858/2007, formulando la demanda mediante escrito presentado el 10 de diciembre de 2008, en el que, en relación con los fundamentos de la resolución del TEAR impugnada, mantuvo que se había realizado una interpretación disconforme a derecho respecto al plazo de interposición del recurso potestativo de reposición regulado en el art. 223 de la LGT, y con sustento en el art. 3.1 del Código Civil, argumentó que «el sentido propio de las palabras "... un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación..." es que el primer día del plazo es el siguiente al de la notificación. Y como en el cómputo por meses el día de vencimiento es el equivalente a aquel en que comienza (el siguiente al día de la notificación), el último día de dicho plazo ha de ser el equivalente del mes siguiente (el equivalente del día siguiente al de notificación).

Otra interpretación lleva a concluir que se produce una información al ciudadano confusa que atenta contra el principio de seguridad jurídica» (pág. 5). Y con cita de nuestra Sentencia de 8 de marzo de 2006 (rec. cas. núm. 6767/2003), se afirma que «es de suponer que el legislador de 2003 que promulgó la vigente Ley General Tributaria era conocedor de esta situación y definió claramente el momento de inicio del plazo de 1 mes, esto es, el día siguiente al de su notificación; dejando, pues, perfectamente clara la opción escogida en la nueva ley frente a la situación anterior cumpliendo así con la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos» (pág. 6), y señala al respecto nuestra Sentencia de 28 de diciembre de 2005 (rec. cas. núm. 776/2002) para rechazar un criterio interpretativo desfavorable a la efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva.

En relación con la calificación de donación del contrato que dio lugar a la regularización, se afirma su validez y eficacia, y se mantiene que toda vez que «el acto calificadorio se sustenta en que se pretende adelantar la sucesión con los contratos efectuados», es relevante que «ello no supondría unos mayores ingresos fiscales» (pág. 7). Defiende, además, que son «improcedentes tanto la ausencia de una finalidad defraudatoria como el aspecto del parentesco, cuestiones ambas que fundamentan la recurrida con su presunción de defraudación.

En consecuencia, atendiendo tanto a la realidad del contrato de cesión de derechos de crédito, como al valor de los derechos en aquel momento, la calificación del acta impugnada se evidencia desde el primer momento como contraria a Derecho» (pág. 8).

Apunta que tal calificación como donación de derechos de crédito «se evidencia como de contenido imposible toda vez que la materialización de la mayor parte de los mismos se produce con posterioridad al fallecimiento de la "donante" en Agosto de 2003.

Y siendo como es la donación un negocio jurídico Inter vivos, considerar que lo percibido con posterioridad al fallecimiento ha sido donado, resulta jurídicamente improcedente»; de ahí que la liquidación sea nula de pleno derecho en razón de lo dispuesto en los arts. 217 c) de la LGT y 62.1.c) de la LRJyPAC.

Seguidamente la demandante sostiene que «a fin de proceder a la medición de la magnitud en que consiste la base imponible (art. 50 de la L.G.T .), se ha de atender a la naturaleza de los derechos sobre los que se proyecta la expectativa en que consistente los derechos hereditarios de la "donante" y sobre los que a su vez se sustentan los de crédito "donados".

Estos derechos, aún propiedad de la herencia yacente de D. Sergio y Dña. Herminia , consisten en el aprovechamiento urbanístico asignado por el P.G.O.U. a la unidad de actuación en que fue incluida la finca. La situación jurídico-urbanística de la finca era la del suelo sin urbanización consolidada sometido al régimen jurídico de obligaciones dispuesto en el art. 14.2 de la ley 6/98, de 13 de abril sobre Régimen del Suelo y Valoraciones , sometido a un plazo de gestión de 4 años (actuaciones incluidas en el programa de actuación urbanística en el primer cuatrienio para obtener por vía de gestión el suelo destinado al sistema general de parque público) con la consecuencia legal para caso de incumplimiento de aquellas obligaciones del art. 14 entre las que está la de efectuar la urbanización con un coste de 170.860.000,-Ptas según el estudio económico-financiero del propio plan, de expropiación de los derechos de aprovechamiento según el tenor del art. 34 de la citada L.R.S.V .

Y esta expropiación se efectúa, conforme a la Ley 6/98 de 13 de abril, a un justiprecio determinado según los artículos 28 y 30 de la misma».

Por lo anterior -se dice-, «el valor que procede atribuir a la parcela en su conjunto y a los derechos de Doña Aurora en particular, sería el determinado según los siguientes cálculos:

A- SUPERFICIE UNIDAD: NUM004 B-STJPERFICIE FINCA: 28.138

C- RELACIÓN SUPERFICIE/UNIDAD ACTUACION: (B/A): 0,79126

D- TOTAL COSTES URBANIZACION UNIDAD 170.890.000 PTS.

1.027.069,59 EUS.

E-VALOR CATASTRAL AÑO 2000 (REVISADO EN 1996) 178.039.416 PTS.

1.070.D38,44 EUS.

F-COSTES URBANIZACION FINCA (C*D) 135.218.436 PTS.

812.679,17EUS.

G- VALOR NETO TOTAL FINCA (E-F) 42.820.980 PTS.

257.359,27 EUS.

E-VALOR NETO DERECHOS DÑA. AURELIA (G*7/10) 29.974.686 PTS.

180.151,49 EUS.

Y siendo la superficie total de la finca de 28.138 mts ello supone un resultado del valor del metro cuadrado de 1.510 Ptas. (9'07 €/m²), como se ve muy próximo al fijado en las resoluciones arriba citadas.

Así las cosas, la adquisición por vía sucesoria de Doña Enriqueta supondría un resultado aproximado al satisfecho por transmisiones patrimoniales de 112.746'41,-€. [F. 333].

De lo anterior resulta que tanto por una vía como por otra se obtiene el mismo resultado, lo que pone de manifiesto la carencia de fundamento que tiene la afirmación de la liquidación impugnada al referirse a que se pretende "adelantar la sucesión en vida de la testadora" [del acta -f. 88 vlto.-], tanto porque el resultado de una u otra óptica son el mismo, como por el más poderoso argumento de que tal presunción de defraudación supondría privar a los ciudadanos ancianos de poder disfrutar en vida de su patrimonio, lo que en el caso, según se ha expuesto, fue el motivo de que Doña Aurelia decidiera proceder a la venta de los derechos de crédito ante



la situación jurídica de un suelo en proceso urbanístico con plazo perentorio de cumplimiento de obligaciones y con condiciones para el cobro que habrían de dilatar, como así fue, el plazo de percepción de aquellas.

De otra parte, el argumento del acta sobre la expresión "RESERVA DE SUELO" no modifica el análisis anterior pues propiamente desde el punto de vista del derecho civil de tal estipulación no resulta otra cosa que el derecho de crédito u obligación de las entidades sucesoras de la inicialmente adquirente de derechos hereditarios, de aprobar un proyecto de compensación en el que se contemple la adjudicación de parcelas. Es entonces cuando procede liquidar el impuesto por tal adquisición que en el caso lo ha sido por el concepto de transmisiones patrimoniales en el momento de hacerse efectiva la adquisición con el ejercicio de aquellos derechos de crédito (en términos del art. 47 del R.I.T.P.), así como por I.R.P.F. por la ganancia patrimonial atribuible a dicha adjudicación, que es cuando se manifiesta la capacidad económica establecido como principio del sistema tributario español en el art. 31.1 de nuestra Constitución .

Si, pues, de no existir los contratos de venta de derechos hereditarios ni el de cesión del crédito, Doña Enriqueta hubiera adquirido por sucesiones en Agosto de 2.003 y habría de liquidar sobre el valor urbanístico de la finca en dicho momento, siendo el resultado es una cantidad similar a la que se satisfizo por ITP, al liquidar la escritura pública de compraventa de julio de 2.003 y tras la aprobación del proyecto de compensación en octubre de 2.006.

Y si lo que se ha hecho es liquidar conforme a los actos jurídicos realizados y se han satisfecho todos los impuestos según iban devengándose con la materialización de las respectivas obligaciones de los agentes intervinientes, habrá de convenirse en la conformidad a Derecho de las liquidaciones practicadas y que habrán de mantenerse con la lógica anulación del acta impugnada» (págs. 9 a 12).

Considera que «la existencia de prueba enervante de la presunción del art. 11 a) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y 25 del Reglamento y con ello la procedencia del archivo del expediente. Y la continuación del procedimiento sin atender a las propias normas reguladoras del impuesto, debe considerarse por ello, contrario a Derecho.

Además, también la omisión de la Administración de proceder a practicar la prueba interesada por esta parte en los diversos escritos de alegaciones, tendente a acreditar los pagos efectuados con anterioridad a la fecha del contrato de cesión, supone un actuar contrario a Derecho por falta de imparcialidad que es un aspecto de la objetividad con que debe actuar la Administración Pública» (pág. 13).

Por otro lado, se alega la prescripción del plazo para las actuaciones inspectoras, teniendo en cuenta que el 8 de febrero de 2001 «es remitido por conducto certificado y con aviso de recibo a la empresa HURLEMOLA, S.A., según se acreditó con los documentos aportados a las alegaciones efectuadas con fecha 29 enero de 2.007 [80 a 83], aportando a esta demanda copias de escrituras de manifestación en que así se reconoce tanto por el Letrado como por el Representante de la Empresa y se incorporan los documentos a que se refieren. [Docs. 53 a 59, 60 a 68 y 69 a 71]», y desde dicha fecha es oponible frente a terceros.

También se aduce la caducidad del procedimiento de inspección a la vista de que «las actuaciones inspectoras concluyeron con la extensión del acta de disconformidad de fecha 19/OCT./2006 notificada el día 23 de octubre, por lo que el término del plazo para formular alegaciones concluía el día 10/NOV./2006. Por ello la resolución liquidatoria habría de haberse producido en el plazo de un mes a que se refiere el art. 60.4 del R.G.I.T. , y en el caso lo ha sido con fecha 12 de abril, ESTO ES, MAS DE CINCO MESES DESPUES» (pág. 15).

Y, finalmente, en relación al expediente sancionador, mantiene la nulidad de la misma por razón de la defendida nulidad de la liquidación de la que trae causa.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, con fecha 22 de febrero de 2010, dictó Sentencia desestimando el recurso al entender que «[!]la interpretación que se hace por la recurrente no es la que se contiene en las sentencias que cita que por el contrario se acomoda a la postura que mantiene la Administración tributaria. Así, en la sentencia de 28 de diciembre de 2005, en la que se desestima el recurso de casación interpuesto contra la sentencia que declaraba "que aunque el día inicial del cómputo del plazo de un mes ...será el siguiente al de la notificación, el día final es el que coincide con el mismo ordinal de la practica de aquella"- notificación añadimos ahora-, argumentando la recurrente que el cómputo comienza con la notificación y concluye el mismo día del mes siguiente, aunque el cómputo sea de un mes y un día, pues así lo impone el principio "pro accione", el Tribunal Supremo declaró, siguiendo doctrina jurisprudencial anterior, que se compute el plazo de fecha o a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto, el día inicial es el equivalente al de la notificación o publicación y así en los plazos señalados por meses aunque el computo de fecha a fecha se inicie al día siguiente al de la notificación o publicación, el día final será siempre el correspondiente al mismo ordinal del día de la notificación o publicación del mes o año que corresponda a fin de que no se compute dos veces una misma fecha, así, el plazo se cuenta desde el día



siguiente a la notificación y termina el día en que se cumple el mes pero contado desde la misma fecha de la notificación. Aplicada la anterior doctrina al caso que examinamos resulta que notificadas las resoluciones el día 12 de abril de 2007, el cómputo del plazo de un mes comenzaba el día siguiente 13 y concluía el 12 de mayo de 2007, como último día hábil para interponerlo.

En parecidos términos se pronuncia la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 8 de marzo de 2006 que estimó el recurso de casación y revocó la sentencia recurrida que estimaba que el cómputo de los plazos debía de entenderse, igual lo fuera fijado por meses o por días, computándose siempre a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrido, argumentando la referida sentencia del Tribunal Supremo que la modificación operada por la Ley 4/1999 de 13 de enero, respecto de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, tuvo por finalidad unificar en materia de plazos el cómputo de los administrativos a los que se refiere el artículo 48.2 de la Ley 30/1992, con los jurisdicciones regulados por el artículo 46.1 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción en los que no se hace mención al cómputo de fecha a fecha, indicando que el cómputo termina el mismo día (hábil) correspondiente del mes siguiente, en dicho caso, notificado el 17 de enero, el último día del plazo lo fue el 17 de febrero.

CUARTO.- Apreciando que la doctrina aplicada por la Administración tributaria sobre el cómputo del plazo para interponer el recurso de reposición fue la correcta, procede confirmar la resolución recurrida sin necesidad de entrar a conocer sobre la cuestión de fondo suscitada, sin que ello suponga vulnerar el principio de tutela judicial efectiva recogido en el artículo 24 de la Constitución Española por denegar la pretensión deducida al amparo de meros incumplimientos formales al declararse la inadmisión del recurso por extemporáneo, ello debe de entenderse así cuando se trate de formalidades subsanables a fin de garantizar el principio pro actione y de tutela judicial efectiva, sin que dicha doctrina alcance al cómputo de los plazos procesales».

CUARTO.- Contra la citada Sentencia, se preparó, mediante escrito presentado el día 8 de marzo de 2010, recurso de casación, formalizando su interposición por escrito registrado el 26 de abril de 2010, en el que, planteó dos motivos.

En el primero, por el cauce del apartado c) del art. 88.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante, LJCA), se denuncia la infracción de los arts. 67 de la LJCA y 24 de la Constitución española (CE), al incurrir la Sentencia en un defecto de incongruencia omisiva por no haberse pronunciado sobre las alegaciones de prescripción y caducidad aducidas en la instancia y sobre las que entiende debió resolverse con independencia de la concurrencia de la extemporaneidad en el recurso de reposición. Cita en apoyo de esta tesis la Sentencia de esta Sala de 10 de junio de 1995 (rec. cas. núm. 660/1992).

Y en el segundo, al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA, se alega la vulneración del art. 223.1 de la LGT, en la medida en que «[l]a doctrina jurisprudencial que la recurrida aplica, se refiere en todo caso a supuestos anteriores a la vigente Ley General Tributaria», en cuanto a las reglas de cómputo del plazo para la interposición del recurso de reposición. Y, tras transcribir parcialmente la Exposición de Motivos de la Ley, se afirma que la vigente LGT «se pronuncia en materia de cómputo de plazo de forma cristalina, distinguiendo entre plazos a computar desde el mismo día de la notificación del acto y a computar a partir del día siguiente al de la notificación». Mantiene que el art. 223.1 de la LGT ha de ser interpretado «a la luz de su Exposición de Motivos como incluso las resoluciones en que la recurrida se apoya, contienen ya los principios que en virtud de la propia doctrina del Tribunal Supremo, del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional, deben prevalecer; esto es, la claridad de los preceptos ad hoc y su aplicación literal, la tutela judicial efectiva, la seguridad jurídica vital en un Estado de Derecho, y todo ello en consideración a los cánones "pro cives" y "pro actione"» (págs. 5 y 6). Por todo ello, la recurrente interesa de este Tribunal que declare «que la doctrina jurisprudencial considerada en el caso resulta inaplicable al régimen de la vigente L.G.T., en el que el día a quo es el siguiente a la notificación, entrando a conocer del fondo del asunto conforme a Derecho» (pág. 6). En apoyo de este motivo se citan las Sentencias de 28 de abril de 1980, de 21 de diciembre de 1992 (rec. núm. 3528/1990), de 8 de marzo de 2006 (rec. cas. núm. 6767/2003), y de 28 de diciembre de 2005 (rec. cas. núm. 7706/2002).

De otro lado, considera que habiéndose alegado la concurrencia de causa de nulidad de pleno derecho en relación con la liquidación, por ser el acta extendida por la Inspección de contenido imposible, «es de plena aplicación la doctrina al respecto de la inaplicabilidad de causas de inadmisión por la supuesta extemporaneidad según se interpreta por la Administración y por la recurrida, cuando concurre un supuesto de nulidad de pleno Derecho» (pág. 9), trayendo a colación las Sentencia de esta Sala de 26 de octubre de 2001 (rec. cas. núm. 5680/1997), y de 15 de abril de 1988.

QUINTO .- Mediante Auto de 2 de junio de 2011, se admitió parcialmente el recurso de casación interpuesto, inadmitiendo el segundo de los motivos expuestos ya que «el escrito de preparación del recurso no se ajusta



a lo que dispone el artículo 89.2 en relación con el motivo de casación segundo basado en el apartado d) del artículo 88.1 de la Ley de la Jurisdicción, ya que se limita a señalar que la Sentencia de instancia infringe los artículos 223 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con su disposición transitoria tercera, nº 2, letra e) y con el artículo 3.1 del Código Civil, así como el artículo 24.1 de la Constitución, y la doctrina contenida en las Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de diciembre de 2005 y 8 de marzo de 2006, sin justificar la relevancia de tales infracciones en el fallo, sin que la mera referencia a la jurisprudencia aplicable tampoco cumple tal justificación, como se ha dicho reiteradamente por esta Sala, entre otros, en los Autos de 8 de octubre de 2001 y 21 de marzo de 2002.

Por otro lado, el juicio de relevancia tiene su sede propia en el escrito de preparación del recurso, cumpliendo la función de acotar las infracciones normativas que habrán de servir para articular los motivos de casación, haciendo explícito cómo, por qué y de qué forma dicha infracción ha influido y ha sido determinante del fallo, a lo que debe añadirse que la inobservancia del artículo 89.2 afecta a la sustancia misma del escrito de preparación -no se trata de un defecto formal subsanable al amparo del artículo 138 de la LRJCA-, razón por la que no puede subsanarse en actuaciones posteriores sin desnaturalizar su significado.

En consecuencia, cabe concluir que, pese a lo que afirma la representación procesal de la citada parte recurrente, no se ha efectuado el juicio de relevancia exigido por el artículo 89.2, pues en modo alguno se justifica, en su sentir que la infracción de una norma de Derecho estatal o comunitario europeo, haya tenido relevancia, determinando el fallo recurrido, lo que lleva a la conclusión de que el motivo de casación segundo fundado en el apartado d) del artículo 88.1 de la Ley de la Jurisdicción debe ser inadmitido, de conformidad con lo previsto en el artículo 93.2.a), en relación con el 89.2, de la mencionada Ley, y ello por haber sido defectuosamente preparado» (FD Tercero).

SEXTO.- Mediante sendos escritos presentados el 15 y 12 de diciembre de 2011, el Abogado del Estado y el Letrado del Principado de Asturias, respectivamente, formularon oposición al recurso de casación, solicitando la desestimación del mismo, con imposición de costas a la parte recurrente.

Por su parte, el Abogado del Estado mantiene la inexistencia de la incongruencia denunciada por la recurrente por entender que «la Sentencia de instancia confirma la corrección de las resoluciones económico-administrativas recurridas, que a su vez confirman la declaración de extemporaneidad de los recursos de reposición interpuestos en vía administrativa; haciendo para ello aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo sobre cómputo de los plazos procedimentales señalados por meses.

En función de esta declaración, decae cualquier posibilidad de entrar a conocer sobre el fondo del asunto, pues la liquidación tributaria y la sanción han quedado firmes, dada la extemporaneidad del recurso de reposición interpuesto» (págs. 1 y 2).

A su vez, la Letrada de los Servicios Jurídicos del Principado afirma que, «[e]n cuanto a la necesidad, o no, de entrar a conocer sobre las cuestiones de fondo suscitadas, mantiene la sentencia impugnada que, dada la extemporaneidad de los recursos de reposición interpuestos y, añad[e], la consiguiente firmeza en vía administrativa de las liquidaciones tributarias por donación y por sanción objeto de los reiteradamente citados recursos de reposición, no es necesario entrar a conocer de las cuestiones de fondo planteadas, afirmación que alcanza a todo el resto de cuestiones planteadas en el suplico de la demanda.

Llega incluso más allá la sentencia y recuerda que en el caso que nos ocupa la causa de la extemporaneidad, un erróneo cómputo de los pínos procesales por la parte actora, no es un error al que alcance la doctrina que, a fin de garantizar el principio pro, accione y de tutela judicial efectiva, entiende que algunas formalidades son subsanables.

Por todo lo anterior, ent[ien]de que debe desestimarse el primer motivo de recurso alegado por la parte actora, pues la Sentencia decide sobre todas las cuestiones controvertidas en el proceso; es clara, precisa y congruente con las demandas y con las demás pretensiones de las partes; y está amplia y claramente motivada, expresando los razonamientos fácticos y jurídicos que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas, así como a la aplicación e interpretación del Derecho» (pág. 4).

SÉPTIMO.- Señalada para votación y fallo la audiencia del día 12 de septiembre de 2012, se celebró la referida actuación en la fecha acordada.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpone por doña Enriqueta contra la Sentencia de 22 de febrero de 2010, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, que desestimó el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 1858/2007, instado frente a



la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional (TEAR) de Asturias de 9 de noviembre de 2007, desestimatoria del recurso de anulación formulado contra la Resolución del mismo Tribunal de 14 de septiembre de 2007, a su vez, desestimatoria de la reclamación económico- administrativa promovida frente a la inadmisión por extemporánea de los recursos de reposición planteados contra los Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción relativos al Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones del año 2000.

Como ha sido expuesto en los Antecedentes, la Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo, sustancialmente, por considerar ajustada a derecho las Resoluciones del TEAR, en la medida en que entiende que los recursos de reposición interpuestos frente a la liquidación y la sanción fueron extemporáneos aplicando la doctrina de este Tribunal que conlleva *«que se compute el plazo de fecha o a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto, el día inicial es el equivalente al de la notificación o publicación y así en los plazos señalados por meses aunque el cómputo de fecha a fecha se inicie al día siguiente al de la notificación o publicación, el día final será siempre el correspondiente al mismo ordinal del día de la notificación o publicación del mes o año que corresponda a fin de que no se compute dos veces una misma fecha, así, el plazo se cuenta desde el día siguiente a la notificación y termina el día en que se cumple el mes pero contado desde la misma fecha de la notificación. Aplicada la anterior doctrina al caso que examinamos resulta que notificadas las resoluciones el día 12 de abril de 2007, el cómputo del plazo de un mes comenzaba el día siguiente 13 y concluía el 12 de mayo de 2007, como último día hábil para interponerlo»* (FD Tercero).

En relación con el resto de las cuestiones planteadas, la Sentencia de instancia concluyó que *«[a]preciando que la doctrina aplicada por la Administración tributaria sobre el cómputo del plazo para interponer el recurso de reposición fue la correcta, procede confirmar la resolución recurrida sin necesidad de entrar a conocer sobre la cuestión de fondo suscitada, sin que ello suponga vulnerar el principio de tutela judicial efectiva recogido en el artículo 24 de la Constitución Española por denegar la pretensión deducida al amparo de meros incumplimientos formales al declararse la inadmisión del recurso por extemporáneo, ello debe de entenderse así cuando se trate de formalidades subsanables a fin de garantizar el principio pro accione y de tutela judicial efectiva, sin que dicha doctrina alcance al cómputo de los plazos procesales»* (FD Cuarto).

SEGUNDO.- Como también hemos expresado en los Antecedentes, contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias doña Enriqueta interpuso recurso de casación en el que formuló dos motivos, si bien por Auto de 2 de junio de 2011 se inadmitió el segundo de ellos. Por tanto, el presente recurso de casación queda circunscrito a un único motivo en el que, por el cauce del apartado c) del art. 88.1 de la LJCA, se denuncia la infracción de los arts. 67 de la LJCA y 24 de la Constitución, aduciendo la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva y la proscripción de la indefensión al incurrir la Sentencia de instancia en incongruencia omisiva por no haberse pronunciado sobre todas las alegaciones aducidas en la instancia y sobre las que entiende debió resolverse con independencia de la concurrencia de la extemporaneidad en el recurso de reposición.

Por su parte, tanto el Abogado del Estado como la Letrada de los Servicios Jurídicos del Principado de Asturias se opusieron al recurso de casación, solicitando la desestimación del mismo, por los razonamientos que se han expuesto en los Antecedentes.

TERCERO.- Descritos someramente los términos del debate, y entrando en el análisis del único motivo de casación admitido, en el que se denuncia incongruencia omisiva, conviene comenzar recordando que, *«conforme viene señalando el Tribunal Constitucional, "[e]l vicio de incongruencia, entendido como desajuste entre el fallo judicial y los términos en que las partes han formulado sus pretensiones, concediendo más o menos o cosa distinta de lo pedido, puede entrañar una vulneración del principio de contradicción constitutiva de una efectiva denegación del derecho a la tutela judicial siempre y cuando la desviación sea de tal naturaleza que suponga una sustancial modificación de los términos en los que discurrió la controversia procesal" (STC 44/2008, de 10 de marzo, FJ 2), cuando "por dejar imprejuzgada la pretensión oportunamente planteada, el órgano judicial no tutela los derechos e intereses legítimos sometidos a su jurisdicción, provocando una denegación de justicia" (STC 167/2000, de 18 de julio, FJ 2). Dentro de la incongruencia, la llamada incongruencia omisiva o ex silentio "se produce cuando el órgano judicial deja sin contestar alguna de las pretensiones sometidas a su consideración por las partes, siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución, y sin que sea necesaria, para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva, una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de las alegaciones que se aducen por las partes como fundamento de su pretensión, pudiendo bastar, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita respecto de alegaciones concretas no sustanciales" (STC 44/2008, cit., FJ 2). En el mismo sentido, el Tribunal Constitucional ha venido señalando que "es preciso ponderar las circunstancias concurrentes en cada caso para determinar si el silencio de la resolución judicial representa una auténtica lesión del art. 24.1 CE o, por el contrario, puede interpretarse razonablemente como*



una desestimación tácita que satisface las exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva" (SSTC 167/2007, cit., FJ 2 ; 176/2007, de 23 de julio, FJ 2 ; y 29/2008, de 20 de febrero , FJ 2).

En suma, "la falta de respuesta no debe hacerse equivaler a la falta de respuesta expresa, pues los requisitos constitucionales mínimos de la tutela judicial pueden satisfacerse con una respuesta tácita, que se produce cuando del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución pueda deducirse razonablemente no sólo que el órgano judicial ha valorado la pretensión deducida sino, además, los motivos fundadores de la respuesta tácita" (STC 180/2007, de 10 de septiembre , FJ 2; en el mismo sentido, STC 138/2007, de 4 de junio , FJ 2). En esta línea se ha pronunciado, asimismo, este Tribunal en numerosas Sentencias (entre las últimas, la de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 9 de octubre de 2008, rec. cas. núm. 2886/2006, FD Segundo), así como el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, entre otras, en las Sentencias de 9 de diciembre de 1994 (asunto Hiro Balani c. España), §§ 27 y 28, y de 9 de diciembre de 1994 (asunto Ruiz Torrija c. España), §§ 29 y 30» [Sentencia de esta Sala de 26 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 9440/2004), FD Cuarto; en idéntico sentido, entre muchas otras, Sentencias de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6565/2003), FD Segundo ; de 14 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 1708/2003), FD Tercero ; de 4 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 9740/2004), FD Tercero ; y de 18 de marzo de 2010 , FD Tercero].

Como apunta las Sentencias del Tribunal Constitucional 180/2007, de 10 de septiembre y 138/2007, de 4 de junio , « *la falta de respuesta no debe hacerse equivaler a la falta de respuesta expresa, pues los requisitos constitucionales mínimos de la tutela judicial pueden satisfacerse con una respuesta tácita, que se produce cuando del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución pueda deducirse razonablemente no sólo que el órgano judicial ha valorado la pretensión deducida sino, además, los motivos fundadores de la respuesta tácita*» (FJ 2). En esta línea se ha pronunciado, asimismo, este Tribunal Sala y Sección en numerosas Sentencias, entre las últimas, la de 22 de marzo de 2012 (rec. cas. núm. 2293/2008), FD Sexto.

Pues bien, en el presente caso y como ha quedado expuesto, la Sentencia de instancia, una vez apreciada la conformidad a derecho de las Resoluciones del TEAR, en la medida en que confirma la procedencia de la inadmisión por extemporaneidad de los recursos de reposición planteados frente a la liquidación y a la sanción, entiende improcedente entrar a conocer sobre el resto de las alegaciones planteadas, dando con ello respuesta a las mismas, pues se evidencia de tal razonamiento que, producida la firmeza del acto administrativo de liquidación y sanción por no haber sido impugnados en plazo, resulta improcedente (art. 28 de la LJCA) para la decisión del pleito planteado en la instancia la revisión de la legalidad de éstas. Con ello la recurrente conoce de modo expreso la razón por la que tales alegaciones han sido rechazadas, sin que pueda apreciarse en la Sentencia impugnada la incongruencia omisiva denunciada por la recurrente.

Como recuerda esta Sala en la Sentencia de 10 de febrero de 2011 (rec. cas. núm. 2232/2006), «*este Tribunal viene reiteradamente pronunciándose en el sentido de que solo puede discutirse la cuestión de fondo después de que, examinadas las causas o motivos de inadmisión opuestas, se constate la concurrencia de los requisitos de procedibilidad, como es, en este caso, la observancia del plazo en la interposición de los recursos administrativos procedentes para agotar, en debida forma, la vía económico administrativa* », por lo que « *entrar a conocer el tema de la caducidad o las cuestiones materiales planteadas sin haber examinado y resuelto antes el tema de la extemporaneidad del recurso de alzada, -con la consiguiente posible firmeza del acto administrativo, en este caso la resolución del TEAR-, sería tanto como invertir el orden lógico de los conceptos y dejar sin resolver una cuestión, que, por ser presupuesto previo e inexcusable para poder examinar cualquier otro, afecta directamente al sentido del pronunciamiento de la parte dispositiva de la sentencia* » (FD Tercero).

En este sentido ya se había pronunciado esta Sala en la Sentencia de 5 de abril de 2005 (rec. cas. núm. para unificación de doctrina núm. 8000/2000), donde dijimos lo siguiente :

« No cabe alegar en contra la doctrina jurisprudencial que señala que el examen de los posibles motivos de nulidad de pleno derecho del acto o disposición impugnados es preferente al de las posibles causas de inadmisibilidad invocadas por la parte demandada, toda vez que puede encontrarse en la misma dos periodos, que pasamos a reflejar.

Ciertamente, un inicial criterio del Tribunal Supremo permitía examinar, con antelación al examen de las causas de inadmisibilidad del recurso, las nulidades absolutas, radicales o de pleno derecho, por cuanto ellas, al existir ya con anterioridad a la formulación del proceso, no precisan en realidad de éste, salvo para explicitar o hacer patente su existencia anterior. En este sentido podemos citar las sentencias de 3 de Marzo de 1979 , 18 de Marzo de 1984 , 22 de Diciembre de 1986 y 27 de Febrero de 1991 , entre otras.

Ahora bien, no es menos cierto que una línea jurisprudencial más reciente viene manteniendo una doctrina distinta, al otorgar preferencia al examen de la inadmisibilidad, pudiendo citarse en este sentido las sentencias de 23 de Noviembre y 7 de Diciembre de 1993 , 18 de Febrero de 1997 , 7 de Diciembre de 2000 y 20 de Abril de 2001 . A tenor de esta doctrina, la pretendida o apreciada nulidad de derecho no es motivo para que deje



de tenerse en cuenta la extemporaneidad del recurso, pues, siempre, según la corriente doctrinal que se está exponiendo, si existe una nulidad de pleno derecho la vía a seguir para invocarla en cualquier momento es la que se encontraba establecida en el art. 109 de la Ley de Procedimiento Administrativo (hoy 102 de la Ley 30/92). Por el contrario en el recurso contencioso-administrativo es obligado atenerse a las normas por las que se rige la sentencia » (FD Tercero).

Posteriormente, en la Sentencia de 12 de julio de 2006 (rec. cas. núm. 5579/2001) insistimos en que « [e]sta Sala viene manteniendo el criterio de que en el recurso jurisdiccional contra una resolución administrativa que aprecia la extemporaneidad del recurso administrativo, la primera cuestión que debe examinarse es si tal declaración se ajusta o no a Derecho, y todo ello aunque se haya alegado una cuestión de orden público, como puede ser el tema de la prescripción. Apreciada la inadmisibilidad aparece un óbice absoluto al examen de los motivos de fondo planteados » [FD Tercero; en igual sentido, Sentencias de 30 de junio de 2006 (rec. cas. núm. 3417/2001), FD Cuarto y de 25 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 59/2004), FD Quinto].

Y por las mismas razones, no existe vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva. Así lo hemos puesto de manifiesto en la citada Sentencia de 10 de febrero de 2011 , donde señalábamos que « producida la declaración inadmisibilidad por extemporaneidad del recurso de alzada, que en la sentencia de instancia se ratificó, pueda seguirse ningún reparo desde el principio constitucional de tutela judicial efectiva, puesto que conforme viene señalando el Tribunal Constitucional, «no pueden eficazmente denunciar la falta de tutela judicial efectiva de sus derechos e intereses legítimos quienes con su conducta han contribuido decisivamente a que tales derechos e intereses no hayan podido ser tutelados con la mayor efectividad» [STC 228/2006, de 17 de julio , FJ 5; AATC 235/2002, de 26 de noviembre, FJ 3 b); y 514/2005, de 19 de diciembre , FJ 5]. En el presente caso, el que no se admitiera el recurso y, por tanto, no se resolviera sobre el fondo, cuando existe un precepto claro y categórico sobre el plazo de impugnación, sólo fue debido a la propia conducta de la parte recurrente » (FD Tercero).

Lo anterior nos conduce a la desestimación del único motivo de casación admitido.

CUARTO.- En atención a los razonamientos expuestos, procede declarar la desestimación del recurso de casación interpuesto por doña Enriqueta , lo que determina la imposición de costas a la parte recurrente, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 139 de la LJCA .

La Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el art. 139.3 de dicho texto legal , señala 8.000 euros como cuantía máxima a los efectos de las referidas costas.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por doña **Enriqueta** contra la Sentencia dictada el día 22 de febrero de 2010 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 1858/2007, con expresa imposición de costas a la parte recurrente, con el límite cuantitativo expresado en el último de los fundamentos jurídicos.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Juan Gonzalo Martinez Mico Emilio Frias Ponce Angel Aguillo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez Ramon Trillo Torres **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente don Angel Aguillo Aviles, estando constituida la Sala en audiencia pública, lo que, como Secretaria de la misma, **CERTIFICO** .