

Roj: STS 2828/2010
Id Cendoj: 28079130022010100410
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 3775/2003
Nº de Resolución:
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Tipo de Resolución: Sentencia

Resumen:

Recurso de lesividad. Seguros de prima única. Retroacción de actuaciones inspectoras ordenadas por TEAC por no constitución de la Junta Arbitral. Incongruencia extra petitum de la sentencia de instancia, que no se atiende a la concreta infracción legal que constituyó la causa legal para la declaración de lesividad. La no constitución de la Junta Arbitral impide seguir el procedimiento de los conflictos que surjan, debiendo la Administración Tributaria proseguir las actuaciones inspectoras y, en su caso, liquidación.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a seis de Mayo de dos mil diez.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación núm. **3775/2003**, interpuesto por la entidad BBVA SEGUROS S.A., representada por Procurador y defendida por Letrado, contra la sentencia dictada el 28 de enero de 2003, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo núm. 129/2000.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso nº 129/2000 seguido en la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 28 de enero de 2003 se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO. ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el ABOGADO DEL ESTADO en representación de la Administración General del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 26 de mayo de 1999, a que las presentes actuaciones se contraen y, en consecuencia, anular la resolución impugnada por su disconformidad a Derecho; y, asimismo, ordenar la reposición de las actuaciones al momento inmediatamente anterior a dictarse la referida resolución anulada para que el Tribunal Económico Administrativo Central resuelva sobre la conformidad o no a Derecho de las liquidaciones originariamente impugnadas.- Sin expresa imposición de costas".

Esta sentencia fue notificada al Procurador D. Francisco Javier Ruiz Martínez-Salas representante de la entidad BBVA SEGUROS, S.A. el día 18 de marzo de 2003.

SEGUNDO.- El Procurador de los Tribunales D. Francisco Javier Ruiz Martínez-Salas, en representación de la entidad BBVA SEGUROS, S.A., con fecha 28 de marzo de 2003 presentó escrito de preparación del recurso de casación, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Segunda- de la Audiencia Nacional acordó por Providencia de fecha 9 de abril de 2003 tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos

jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

TERCERO.- El Procurador D. Francisco Javier Ruiz Martínez-Salas en representación de la entidad BBVA SEGUROS, S.A., parte recurrente, con fecha 21 de mayo de 2003 presentó escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló los motivos que estimó pertinentes, el primero al cuarto, al amparo del *artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional*, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia, y el quinto, al amparo del *artículo 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional*, por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia, en concreto, el primero, por infracción del *artículo 90 LGT* en relación con los *artículos 159 LGT, 103 LRJPAC y artículo 43 LJCA*, el segundo, por infracción de los *artículos 159 LGT, 103 LRJPAC y 43 LJCA*, el tercero, por infracción de los *artículos 37.2, párrafo 1º y 2º (38.2 en redacción anterior a la llevada a cabo por Ley 27/1990)* y 39 del Concierto Económico con el País Vasco, *artículo 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco y Disposición Adicional Primera CE*, *artículos 159 LGT, 103 LRJPAC y 43 LJCA*, el cuarto, por infracción de los *artículos 159 LGT, 103.1 LRJPAC y 9.3. CE* y, el quinto, por existencia de incongruencia omisiva en relación con la inaplicabilidad del *artículo 103 LRJPAC* y la vulneración de los límites impuestos por el *artículo 106 LRJPAC*, entre otros, con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala "dicte en su día sentencia por la que estime el recurso y case la impugnada declarando: 1º) La conformidad a Derecho de la Resolución del TEAC de 26 de mayo de 1999, recaída en las reclamaciones económico-administrativas acumuladas RG 6563-95, RS 348-95 y RG 956-96, RS 675-96; y confirmando la legalidad de dicha Resolución, así como la nulidad de todo lo actuado en los correspondientes expedientes de gestión, a partir de 22 de diciembre de 1994, incluidas las liquidaciones impugnadas.- 2º) Como petición conexa a la anterior, la nulidad de pleno derecho de la Orden de 6 de enero de 2000, por la que se declaró lesiva a los intereses públicos la Resolución del TEAC de 26 de mayo de 1999".

CUARTO.- La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, compareció y se personó como parte recurrida.

QUINTO.- La Sala Tercera -Sección Primera- acordó por Providencia de fecha 20 de octubre de 2004 admitir a trámite el presente recurso de casación y remitir las actuaciones a la Sección Segunda de conformidad con las Normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

SEXTO.- Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, parte recurrida, presentó escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, suplicando a la Sala "dicte en su día sentencia declarando no haber lugar a casar la recurrida, todo ello con imposición de las costas procesales a la parte recurrente".

Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el día 5 de Mayo de 2010, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpone contra la sentencia de 28 de enero de 2003 de la Audiencia Nacional, que resolviendo recurso de lesividad interpuesto por el Sr. Abogado del Estado, estimó la pretensión actuada contra la resolución del TEAC de 26 de mayo de 1999, anula la referida resolución, ordenando la reposición de las actuaciones al momento inmediatamente anterior a dictarse la misma para que el TEAC resuelva sobre la conformidad o no a Derecho de las liquidaciones originariamente impugnadas.

Por Orden de 6 de enero de 2000, se declaró lesiva a los intereses públicos la resolución del TEAC de 26 de mayo de 1999, que resolvió las reclamaciones acumuladas interpuestas por EUROSEGUROS SOCIEDAD ANÓNIMA COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS, contra liquidaciones practicadas por la ONI, referentes al impuesto sobre la renta de las personas físicas, retenciones del capital mobiliario, ejercicios 1989 y 1990. La resolución del TEAC estimó las reclamaciones, anulando lo actuado en los correspondientes expedientes de gestión, a partir de 22 de diciembre de 1994. En aplicación de los arts. 38 dos y 39 del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por *Ley 12/1981, de 13 de mayo*, consideró el TEAC que planteado conflicto de competencia por parte de la Diputación Foral de Vizcaya, en virtud de escrito dirigido al Ministro de Economía y Hacienda de 19 de diciembre de 1994, y otro

de 14 de septiembre de 1995, -en el que deja constancia de haber tenido conocimiento del acta de inspección y la liquidación practicada, de fechas posteriores a la del primer escrito, cuando estaba pendiente el conflicto de competencia suscitado, lo que transgrede el *artº 39.6*, y vicia de nulidad los actos de trámite y posteriores actos que se pudieran producir antes de la resolución del conflicto-, procedía anular lo actuado por la Administración Tributaria a partir de 22 de diciembre de 1994, fecha de entrada del primer escrito en el Ministerio de Economía y Hacienda.

La Orden de 6 de enero de 2000 acuerda declarar lesiva a los intereses públicos la resolución del TEAC de 26 de mayo de 1999, en base a:

1. Requisito de lesión de los intereses públicos. Se ha producido la lesión de los intereses públicos, ya que la anulación de las liquidaciones tiene como consecuencia directa e inmediata la falta de ingreso en el Tesoro Público del importe de las liquidaciones, que ascienden a la suma de 12.682.460.204 ptas.

2. Requisito de la infracción del ordenamiento jurídico. La aplicación de la *regla establecida en el artº 39.6* está condicionada a la efectiva constitución de la Junta Arbitral, y a las normas que regulen el procedimiento a través del cual han de resolverse los conflictos; la anulación de las actuaciones conduce, ante la falta de constitución de la expresada Junta Arbitral, a una situación de pendencia indefinida de la determinación de la deuda tributaria, lo que pugna con el principio de seguridad jurídica del *artº 9.3 de la CE*. Al ser recurrible los acuerdos de la Junta Arbitral ante el Tribunal Supremo, ante la inaplicabilidad del *artº 39.6* y con el fin de evitar la pendencia indefinida, los conflictos de competencia que se susciten entre las Administraciones implicadas deben resolverse al margen del *artº 39* por la jurisdicción contencioso-administrativa, sin perjuicio de agotar previamente la vía económico-administrativa; a dicho fin la Administración que se considere competente giraría las oportunas liquidaciones, sin perjuicio de que la legalidad de estas sea examinada por la jurisdicción contencioso-administrativa, que decidiría sobre la competencia de la Administración que las hubiese practicado. Habiendo aplicado este criterio, en el que las propuestas de regularización de la situación tributaria y las liquidaciones que resultaron de las actas de disconformidad sólo comprendían las deudas tributarias que deben satisfacerse a la Administración del Estado, sentencias del Tribunal Supremo de 24 de julio de 1999 y de la Audiencia Nacional de 7 de noviembre de 1997.

La sentencia de instancia, objeto del presente recurso de casación centra el debate recordando la posición de las partes en conflicto.

Por un lado, se pretendía la declaración de lesividad instada por el Sr. Abogado del Estado, sobre la base de que al no existir la Junta Arbitral para resolver los conflictos que se planteaban entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales, no cabía considerar, como hizo el TEAC, que es nula la actuación de la Administración Tributaria Estatal, porque ello sería dejar imprejuizada sine die la cuestión de fondo suscitada en relación con tales liquidaciones.

Por otro, la entidad demandada, favorecida por la resolución del TEAC, sostenía el carácter excepcional de la declaración de lesividad, la ausencia de un cauce para declarar lesivas las resoluciones del TEAC, sin que haya lesión de los intereses públicos por ser conforme al ordenamiento jurídico, para finalmente entrar sobre el fondo de la cuestión debatida sobre las operaciones como auténticos contratos de seguro, la improcedencia de liquidación de intereses de demora y de la sanción impuesta.

La sentencia deja constancia de la corrección formal respecto de la procedencia de declarar lesivos las resoluciones del TEAC. Considera que por lo que se refiere a la Administración Estatal no cabe asumir el argumento relativo a la inexistencia de una Junta Arbitral, o por mejor decir, tal argumento debe ser calificado de irrelevante, pues el propio *artº 39.1* disponía que "Se constituye una Junta Arbitral...", de manera que desde la entrada en vigor de la *Ley 12/1981 existía tal Junta Arbitral, constituida por el artº 39.1*; por lo que se hubiera o no procedido a nombrar los componentes o miembros de esa Junta Arbitral, constituida ministerio legis, era algo puramente adjetivo, y, en todo, caso, no puede hacer depender el funcionamiento de una institución creada por la ley de la resistencia a designar a sus miembros integrantes, ya que ello es tanto como dejar en manos de las Administraciones públicas el cumplimiento y efectividad de las previsiones de la Ley; sin que nada obstara a que en cualquier momento los órganos administrativos competentes para la designación de sus miembros procedieran a su efectivo nombramiento. Por todo ello, concluye que al existir Junta Arbitral, debía entrar en funcionamiento en los supuestos que para su actuación se preveían en el *artº 39.6*. Continúa afirmando, que sentado lo anterior, el conflicto estuvo mal planteado, puesto que debió ser dirigido al ente competente que era la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y, en segundo lugar, porque se suscitó sobre una materia que el *artº 39.1* no contemplaba como susceptible de conflicto, como era el atinente a las actuaciones inspectoras, ya que debiera haberse suscitado en relación con el domicilio fiscal; aunque en base al principio espiritualista que debe inspirar en

materia de conflictos las actuaciones jurisdiccionales, y que a la vista de lo realmente acaecido los defectos observados en el planteamiento del conflicto pueden estimarse subsanados en virtud de los tramites que se han realizado, debe entenderse que la Diputación Foral suscitó a la Administración Tributaria el conflicto de competencias con arreglo al *artº 39.6* .

Profundiza la sentencia no sólo en lo dispuesto en el *artº 39.6* , sino en la significación y alcance del propio conflicto, especialmente en lo dispuesto en el *artº 37.2* , y toma como presupuesto el que nunca el mero planteamiento del conflicto de competencias puede conllevar unos efectos y un alcance de mayor envergadura que la misma resolución del conflicto, además en sentido favorable a quien lo ha suscitado. Por lo que aún de haber estado el conflicto bien planteado y además la competencia correspondiese a la Diputación Foral requirente, las actuaciones inspectoras llevadas a cabo fuera del País Vasco deberían ejercitarse por los órganos de la inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y dado que las actuaciones se llevaron a cabo fuera del País Vasco resulta correcta que las mismas la llevaran a cabo la inspección tributaria del Estado, tal y como aconteció. Lo que conduce a la aplicación del principio de conservación del acto administrativo, sin que la inaplicación del *artº 39.6* pueda tener más alcance que aquel que le correspondería si el precepto se hubiera escrupulosamente respetado, esto es deben conservarse las actuaciones inspectoras fuera del País Vasco, que coinciden con las realizadas por la inspección de tributos del Estado. Conclusión que deriva de la aplicación del principio de tutela judicial efectiva, pues una respuesta distinta supondría una solución puramente formalista, mas si se tiene en cuenta el criterio jurisprudencial sentado en cuanto a la distribución de competencias, en el sentido de que la que corresponde a la Administración del Estado se extiende a todo el territorio del Estado con exclusión del régimen foral.

Se abstiene la sentencia de instancia de entrar sobre la cuestión de fondo, en base al principio de congruencia procesal, pues el Abogado del Estado no solicitó la declaración de competencia de la Administración del Estado, sino la reposición de las actuaciones al momento inmediatamente anterior a dictarse la resolución del TEAC.

SEGUNDO.- Articula la parte recurrente los siguientes motivos de casación:

1. Infracción de las normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia, al amparo de la *letra d) del artº 88.1 de la LJ* , por infracción de los *arts. 90 de la LGT* , en relación con los *arts. 159 de la LGT, 103 de la LRJPAC y 43 de la LJ*. Ante la imposibilidad de aplicar el *artº 103 de la LRJPAC* para la revocación por lesividad de resoluciones del TEAC.

2. Infracción del *artº 88.1.d) de la LJ* , por infracción del *artº 159 de la LGT* , *artº 103 de la LRJPAC* y *43 de la LJ*, por no concurrir los requisitos que permite la declaración de lesividad, ni hay lesión de los intereses públicos, ni infracción del ordenamiento jurídico.

3. Por infracción del *artº 88.1.d) de la LJ* , por infracción de los *arts. 37.2, par. Primero y segundo (38.2 en redacción anterior a la llevada a cabo por la Ley 27/1990) y 39 del Concierto Económico con el País Vasco, artº 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco y Disposición Adicional Primera de la CE y arts. 159 de la LGT, 103 de la LRJPAC y 43 de la LJ*. Considera que la Diputación Foral de Vizcaya planteó un conflicto de competencias en relación con la interpretación y aplicación del *artº 12 CEPV* , por lo que el conflicto estuvo bien planteado, en contra de lo que se recoge en la sentencia recurrida; además la Junta Arbitral existía, por lo que debía entrar en funcionamiento en los supuestos que se preveían en el *artº 39.6* , lo que hace decaer el motivo de lesividad invocado cual era la inexistencia de Junta Arbitral e inaplicación del *artº 39.6* ; la sentencia no debió ir más allá, construyendo una trama argumental que excedía de la pretensión actuada y de los términos en los que se planteó el debate. Tampoco puede admitirse que por aplicación del *artº 37.2* , el conflicto se resolviera en el sentido recogido en la sentencia y fuera favorable a la Diputación Foral de Vizcaya, pues el conflicto se planteó en relación con lo dispuesto en el *artº 12 CEPV* y no en relación a las actuaciones inspectoras iniciadas por la AEAT, sin que se conociera los términos en los que se habría planteado el conflicto en el seno de la Junta Arbitral por lo que no puede saberse la resolución del conflicto, y en modo alguno las actuaciones de la AEAT fueron realizadas a requerimiento de la Diputación Foral de Vizcaya, ni fueron comunicadas a esta. Lo cierto es que de haberse cumplido el *artº 39.6* se tendrían que haber paralizado las actuaciones inspectoras, se tendría que haber convocado a la Junta Arbitral, se tendría que haber debatido el conflicto y tendría que haber resuelto la Junta Arbitral, en un sentido que ni conoce ni podía conocer la Audiencia Nacional. No se sostiene la afirmación recogida en la sentencia de que en el acta no se incluyó las operaciones realizadas en el territorio de Vizcaya, por un lado porque las competencias que el *artº 12 CEPV* atribuye a la Diputación Foral son mucho más amplias y complejas que la mera realización de actuaciones inspectoras y no consta que el acta se atuviera en exclusividad a actuaciones en territorio común. Conculca, además, la sentencia de la Audiencia Nacional el mismo principio que dice respetar, el de tutela judicial efectiva, pues es el planteamiento del conflicto el que

demanda el amparo jurisdiccional del derecho de la Diputación Foral a su resolución por la Junta Arbitral y, en su caso, a su impugnación y resolución por el órgano jurisdiccional competente, El Tribunal Supremo.

4. Al amparo del *artº 88.1.d) de la LJ*, por infracción de los *arts. 159 de la LGT, 103.1 de la LRJPAC y 9.3 de la CE*. Por el carácter excepcional del procedimiento de declaración de lesividad, sin que pueda considerarse la resolución del TEAC como acto declarativo de derecho, la sentencia de la Audiencia Nacional ha ignorado la doctrina de los actos propios y la presunción de legalidad de los actos administrativos, sin que, además, se haya producido infracción del interés público.

5. Por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio, por infracción del *artº 88.1.c) de la LJ*:

a. Existencia de incongruencia omisiva en relación con la inaplicabilidad del *artº 103 de la LRJPAC*. Al basarse la Administración del Estado para declarar la lesividad en el *artº 103 de la LRJPAC* y oponer en la demanda su inaplicación al caso, la sentencia se ha limitado a disponer la aplicación del *artº 159 de la LGT*.

b. Existencia de incongruencia omisiva en relación con la vulneración de los límites impuestos por el *artº 106 de la LRJPAC*. Por omitir respuesta a la cuestión esencial planteada respecto de la aplicación al caso del *artº 106 de la LRJPAC*.

c. Existencia de incongruencia omisiva en relación con la ausencia de lesión al interés público. Tampoco la sentencia da respuesta a la cuestión planteada de la ausencia de lesión al interés público, puesto que en todo caso era posible practicar nuevas liquidaciones.

d. Incongruencia por exceso o extra petita al entrar a resolver la cuestión competencial. Al considerar que la sentencia contiene un pronunciamiento que excede de las pretensiones ejercitadas en la demanda por la Administración del Estado, puesto que la única pretensión ejercitada es la declaración de no conforme la resolución del TEAC por cuanto el requerimiento de inhibición resulta inoperante en tanto en cuanto la Junta Arbitral no se encuentra constituida; mientras que la sentencia tras concluir en la existencia de la Junta Arbitral, entra a analizar el resultado del conflicto favorable a la Diputación y su alcance.

e. Incongruencia interna de la sentencia que tras declarar la existencia de la Junta Arbitral, ha estimado una demanda de lesividad fundada en la inexistencia de tal Junta.

f. Falta de coherencia entre lo declarado y lo resuelto en relación con el deber de abstención por parte de la Administración requerida de incompetencia. Si se parte de que existía Junta Arbitral y el conflicto fue correctamente planteado, no era posible concluir anulando la resolución del TEAC por virtud de la cual se aplicaron los efectos propios de tal planteamiento.

El Sr. Abogado del Estado se opone al recurso de casación al considerar que los Tribunales Económico Administrativos forman parte de la Administración Tributaria y el *artº 159 de la LGT* permite la declaración de lesividad de todos los actos de la Administración Tributaria. También es aplicable el *artº 103 de la Ley 30/1992*, por así expresarlo la *Disposición Adicional Quinta* de dicha norma. No cabe confundir la declaración de lesividad, presupuesto procesal, con el proceso jurisdiccional en el que se prevén todas las garantías frente a las posibilidades de revocación de actos declarativos de la propia Administración; declaración de lesividad respecto de una resolución del TEAC que sin duda resulta perjudicial para los intereses públicos, en cuanto anula las liquidaciones y todo lo actuado en los expedientes de gestión a partir de 22 de diciembre de 1994. La sentencia está debidamente motivada y en función del principio de proporcionalidad, el mero planteamiento de un conflicto de competencias no puede llevar unos efectos y alcance de mayor envergadura que la misma resolución del conflicto; incluso en la hipótesis de que el conflicto hubiera estado bien planteado, deberían reiterarse las actuaciones llevadas a cabo por los órganos de Inspección de la AEAT, por lo que al ceñirse las actuaciones inspectoras al territorio del Estado ajeno al territorio Foral, sería de aplicación el principio de conservación del acto. Por lo demás, la falta de constitución efectiva de la Junta Arbitral, conllevaba la imposibilidad de resolver el conflicto y la condena a una situación de pendencia indefinida. No existe incongruencia omisiva en relación con la aplicabilidad del *artº 103* y del *artº 106 de la LRJPAC* porque la sentencia contiene un fallo adecuado y proporcional a las pretensiones ejercitadas por las partes, sin que sea preciso contestar pormenorizadamente a todos los motivos alegados por las partes; tampoco existe incongruencia omisiva respecto de la alegada inexistencia de lesión a los intereses públicos opuesta por la parte demandada, pues la anulación de unas liquidaciones lesiona claramente el interés público. Tampoco hay incongruencia extra petita por exceso al resolver, pues la cuestión competencial no se resuelve, y porque el fallo está incardinado dentro de las pretensiones ejercitadas por las partes; ni incongruencia interna, puesto que la sentencia estima la demanda no por la falta de existencia de la Junta Arbitral, sino por las razones recogidas en la misma, guardando la debida

coherencia entre lo declarado y lo resuelto.

TERCERO.- La articulación legal y sistemática del recurso de casación demanda que el examen de los motivos, en los que se basa la parte recurrente en este recurso de casación, se inicie por el análisis de los invocados al amparo del *artº 88.1.c) de la LJ .*, por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio, en el que la parte recurrente agrupa, identifica y desarrolla hasta seis infracciones formales de distinta naturaleza que se han producido en la sentencia.

Por ello, con carácter previo al estudio de los motivos expuestos en el anterior Fundamento, necesario es tener en cuenta que, como se reitera en la jurisprudencia de esta Sala, se incurre en incongruencia, tanto cuando la Sentencia omite resolver sobre alguna de las pretensiones y cuestiones planteadas en la demanda -incongruencia omisiva o por defecto- como cuando resuelve *ultra petita partium* , más allá de las peticiones de las partes sobre pretensiones no formuladas -incongruencia positiva o por exceso-; y cuando se pronuncia *extra petita partium*, fuera de las peticiones de las partes sobre cuestiones diferentes a las planteadas -incongruencia mixta o por desviación-.

La doctrina del Tribunal Constitucional en materia de congruencia se inicia a partir de las sentencias 177/1985, de 18 de diciembre, y 28/1987, de 5 de marzo .

Siguiendo esta doctrina, la Sala se ha pronunciado en la Sentencia de 9 de marzo de 2009 , en el siguiente sentido:

La doctrina de esta Sala sobre los mencionados requisitos constitucionales y procesales, de congruencia, de las sentencias puede resumirse en los siguientes términos:

Requisito de congruencia. En el proceso Contencioso-Administrativo, la parte actora, en cuanto titular del derecho o del interés legítimo cuya tutela se pretende, no sólo inicia la actividad jurisdiccional con el escrito de interposición (*art. 45.1 LJCA*), sino que delimita el *petitum* y la *causa petendi* de la pretensión formulada en la demanda (*art. 52 y 55 LJCA*); y esta actividad de individualización del objeto del proceso vincula al Tribunal en su sentencia.

La congruencia es, en definitiva, un requisito de la sentencia, especialmente de su parte dispositiva, que comporta la adecuación del fallo a las pretensiones formuladas por las partes y a los motivos aducidos por éstas. La congruencia se resuelve en una comparación entre dos extremos: las pretensiones de las partes y la resolución del juzgador.

El primer término del binomio lo constituyen las pretensiones contenidas en la demanda y en la contestación. Y el segundo término del juicio comparativo es, esencialmente, el fallo o parte dispositiva de la sentencia; pero **la incongruencia también puede darse en los fundamentos jurídicos predeterminantes del fallo que constituyan la *ratio decidendi* , si la sentencia contempla causas de pedir diferentes de las planteadas por las partes** o no se pronuncia sobre alguna de las alegadas por la parte demandante.

Así, en STS de 8 nov.1996 señalamos que «la congruencia es, fundamentalmente, un requisito de la parte dispositiva de la sentencia que comporta su adecuación a las pretensiones formuladas por las partes y a los motivos por ellas aducidos [...] para un examen preciso de su concurrencia, debe tenerse en cuenta que argumentos, cuestiones y pretensiones son discernibles en el proceso administrativo y la congruencia exige del Tribunal que éste se pronuncie sobre las pretensiones; y requiere un análisis de los diversos motivos de la impugnación y de las correlativas excepciones u oposición que se han planteado ante el órgano jurisdiccional». Y, asimismo, en STS de 30 abril 1996 , se pone de manifiesto que «el principio de congruencia en el orden Contencioso-Administrativo es más riguroso que en el orden civil, pues mientras en éste la congruencia de la sentencia viene referida a la demanda y a las demás pretensiones deducidas (*art. 359 LEC/1881*), las Salas de lo Contencioso-Administrativo juzgan dentro del límite de las pretensiones deducidas y de las alegaciones que las partes formulan para fundamentar el recurso o la oposición».

La LJCA contiene diversos preceptos relativos a la congruencia de las sentencias. El *art. 33.1* , que establece que los órganos del orden jurisdiccional Contencioso-Administrativo juzgarán dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición. Impone, por tanto, la congruencia de la decisión comparándola con las pretensiones y con las alegaciones que constituyan motivos del recurso y no meros argumentos jurídicos.

Así, la incongruencia omisiva se produce esencialmente cuando no existe correlación entre las pretensiones de las partes y el fallo de la sentencia, pero ello incluye también los supuestos en que en la fundamentación de ésta se produce una preterición de la "causa petendi", es decir, de las alegaciones o

motivos que sirven de fundamento a los escritos de demanda y contestación (Cfr. SSTs de 13 de octubre de 1998 y 12 de mayo de 2001 , entre otras muchas).

En este sentido, ya en una STS de 5 de noviembre de 1992 que sirve de constante referencia cuando se dilucida la existencia de una posible incongruencia omisiva, la Sala tuvo ocasión de señalar determinados criterios para apreciar la congruencia de las sentencias, señalando que en la demanda contencioso administrativa se albergan pretensiones de índole varia, de anulación, de condena etc., que las pretensiones se fundamentan a través de concretos motivos de impugnación o cuestiones, y que las cuestiones o motivos de invalidez aducidos se hacen patentes al Tribunal mediante la indispensable argumentación jurídica. Argumentos, cuestiones y pretensiones son, por tanto, discernibles en el proceso administrativo, y la congruencia exige del Tribunal que éste no solamente se pronuncie sobre las pretensiones, sino que requiere un análisis de los diversos motivos de impugnación y de las correlativas excepciones u oposición que se han planteado ante el órgano jurisdiccional. No así sucede con los argumentos jurídicos, que no integran la pretensión ni constituyen en rigor cuestiones, sino el discurrir lógico-jurídico de las partes, que el Tribunal no viene imperativamente obligado a seguir en un *iter* paralelo a aquel discurso.

El requisito de la congruencia, en fin, no supone que la sentencia tenga que dar una respuesta explícita y pormenorizada a todos y cada uno de los argumentos de las partes, siempre que exteriorice, tomando en consideración las pretensiones y alegaciones de aquéllas, los razonamientos jurídicos que, en el sentir del Tribunal, justifican el fallo (Cfr. SSTs de 20 de diciembre de 1996 y 11 de julio de 1997 , entre otras muchas).

Por consiguiente, para determinar si existe incongruencia en una sentencia es preciso confrontar su parte dispositiva con el objeto del proceso, delimitado por sus elementos subjetivos (partes), y objetivos (causa de pedir y *petitum*); de manera que la adecuación debe extenderse tanto a la petición, como a los hechos y motivos de la pretensión, sin perjuicio de que, en virtud del principio *iura novit curia* , el órgano judicial no haya de quedar sujeto, en el razonamiento jurídico que le sirve de motivación para el fallo, a las alegaciones de las partes, pudiendo basar sus decisiones en fundamentos jurídicos distintos.

Ahora bien, como señalan SSTs del Tribunal Supremo de 30 abril de 1996 y 2 de octubre de 2006 el respeto al principio de congruencia no alcanza a limitar la libertad de razonamiento jurídico del Tribunal de instancia, ni tampoco le obliga a reconocer el orden de alegaciones de las partes, bastando con que establezca los hechos relevantes para decidir el pleito y aplicar la norma del ordenamiento jurídico que sea procedente.

En definitiva, es cierto que, conforme a la doctrina de esta Sala, se incurre en incongruencia, tanto cuando la sentencia omite resolver sobre alguna de las pretensiones y cuestiones planteadas en la demanda "incongruencia omisiva o por defecto" como cuando resuelve *ultra petita partium* (*más allá de las peticiones de las partes*) sobre pretensiones no formuladas "incongruencia positiva o por exceso"; y, en fin, cuando se pronuncia *extra petita partium* (*fuera de las peticiones de las partes*) sobre cuestiones diferentes a las planteadas "incongruencia mixta o por desviación" (entre otras muchas, sentencias del Tribunal Supremo de 18 de noviembre de 1998 y 22 de marzo de 2004). Y el rechazo de la incongruencia *ultra petita* ,por exceso cuando la sentencia da más de lo pedido, o *extra petita* , cuando el fallo cambia lo pedido, se encuentra también en la necesidad de respetar los principios dispositivo y de contradicción. Asimismo, la sentencia que silencia la respuesta a concretas peticiones de las partes o cuando su parte dispositiva se remite a lo expuesto en alguno de los fundamentos jurídicos, del que no se puede deducir claramente lo que determina o establece, al dejar imprejuzgada una cuestión objeto del litigio, incurre en incongruencia omisiva. La sentencia, además, debe tener coherencia interna, observando la necesaria correlación entre la *ratio decidendi* y lo resuelto en la parte dispositiva, así como la adecuada conexión entre los hechos definidos y los argumentos jurídicos utilizados".

Son omisiones de distinta índole, las que la parte recurrente, como se dejó dicho, denuncia. Respecto de las infracciones por omisión, sobre la base de las premisas jurisprudenciales y doctrinales expuestas, no pueden compartirse los reproches de incongruencia que se atribuye a la sentencia de instancia.

Alega la parte recurrente que fundada la Orden de 6 de enero de 2000, por la que se declaró la lesividad de la resolución del TEAC, y la demanda del Sr. Abogado del Estado en el *artº 103 de la LRJPAC* , y sosteniendo en su demanda que no era de aplicación el referido artículo, la sentencia guarda absoluto silencio al respecto, y se limita a disponer la aplicación del *artº 159 de la LGT* . En idéntico sentido, denuncia el mismo defecto, por haber hecho caso omiso a las alegaciones, Fundamento Jurídico Quinto de su contestación a la demanda, en relación con la vulneración de los límites impuestos por el *artº 106 de la*

LRJPAC . Tampoco la sentencia, según su parecer, da respuesta a la cuestión planteada de la ausencia de lesión al interés público, puesto que en todo caso era posible practicar nuevas liquidaciones.

La invocación a los *artículos 103 de la LRJPAC y, en caso de aplicación de este, del 106* del mismo texto, por parte de la recurrente en su contestación a la demanda, respondía al criterio mantenido durante la sustanciación de la primera instancia, hecho valer también en esta casación, y que sirvió, entre otras, de causa de oposición a la pretensión actuada por la Administración del Estado, de la imposibilidad de declarar lesivos los actos de los Tribunales Económicos-administrativos y la inexistencia de cauces legales previstos a dicho efecto, y en el caso de considerarse que cabía utilizar este remedio excepcional para anular actos de los Tribunales Económicos Administrativos, concurrían las causas del *artº 106* como límite de la revisión instada.

Sin entrar, en este momento, en la bondad material de los argumentos al respecto recogidos en la sentencia, si bien es cierto que en la misma no existe referencia explícita a los citados *artículos 103 y 106* , lo que no cabe duda alguna es que dichos motivos de oposición fueron tratados y analizados en la sentencia de forma amplia, y no sólo implícitamente, sino indirectamente de forma explícita por la referencia expresa que la misma hacía a las sentencias de la Audiencia Nacional de 7 de febrero, 7 de marzo y 30 de abril de 2002, y la del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2001 que, obiter dicta sí, pero clara y expresamente sientan la posibilidad de actuar la vía de la declaración y recurso de lesividad contra las resoluciones de los Tribunales Económicos Administrativos, cuyo único cauce posible, por no existir expresamente otro, al menos hasta la nueva *Ley General Tributaria, que ya lo contempla expresamente, arts 213.2 y 218 y ss.*, no puede ser otro que el contemplado en el tantas veces citado *artº 103* .

El requisito de la congruencia, como antes se ha dicho, no supone que la sentencia tenga que dar una respuesta explícita y pormenorizada a todos y cada uno de los argumentos de las partes, siempre que exteriorice, tomando en consideración las pretensiones y alegaciones de aquéllas, los razonamientos jurídicos que, en el sentir del Tribunal, justifican el fallo.

Pero además, la sentencia no sólo hace referencia a las sentencias antes citadas, sino que en su Fundamento Jurídico 3, razona y justifica la virtualidad del cauce elegido, con cita de los *arts. 90 y 159 de la LGT* , y con ello pone de manifiesto que en el caso concreto que enjuiciaba no concurría los límites de la revisión que contempla el *artº 106 de la LRJPAC* , con expresa referencia a la lesión de los intereses públicos, evidente cuando como en el supuesto se anula unas liquidaciones tributarias propias de la Administración Estatal. En este último sentido, es conveniente recordar lo dicho en la sentencia: "Por lo demás, el carácter lesivo para los intereses públicos es al propio órgano competente para declarar la lesividad a quien corresponde apreciarlo, pero tampoco cabe ignorar que, asimismo, es patente, independientemente que sea conforme o no a Derecho (apreciación esta que es lo que justamente corresponde a este Tribunal), que lesiona intereses públicos (no debe entenderse lesión de los intereses públicos con antijuricidad) una resolución que -como la que ahora se impugna- anula unas liquidaciones tributarias de la propia Administración Estatal. Finalmente tampoco cabe apreciar que una declaración de lesividad constituya vulneración del principio de seguridad jurídica, ni contradiga la presunción de validez de los actos administrativos ni, en último término, constituya infracción de la también invocada doctrina de los actos propios, y ello por las siguientes razones: en cuanto a la invocación del principio de seguridad jurídica porque tal y como se configura en nuestro Derecho la declaración de lesividad, como un acto administrativo que es requisito o presupuesto procesal indispensable para la legitimación activa de la Administración del Estado en los casos en que la misma se proponga actuar como parte demandante en recursos contencioso-administrativos dirigidos contra sus propios actos declarativos de derechos, se trata de un sistema previsto en el ordenamiento jurídico y, por ello mismo, dotado de las garantías de certeza y concreción que exige el principio de Seguridad Jurídica (*Artículo 9.3 CE*) teniendo, en cuenta, además, que no estamos ante una revisión administrativa de un acto declarativo de derechos, sino únicamente ante un presupuesto para que la Administración pueda impugnar sus propios actos declarativos de derechos cuyo enjuiciamiento, en definitiva, viene atribuido a los órganos de la Jurisdicción contencioso-administrativa; tampoco queda desvirtuada la presunción de validez de los actos administrativos, sino muy al contrario, confirmada, porque precisamente en virtud de tal presunción de validez la Administración ve alterada su normal posición procesal como demandada y se ve compelida a ser ella misma demandante contra sus previos actos declarativos de derechos; finalmente difícilmente cabe sostener que es contraria a la doctrina de los actos propios cuando, como se acaba de decir, la declaración de lesividad, dentro del más amplio ámbito de la revisión de actos en vía administrativa, tiene como fundamental finalidad que la Administración pueda cuestionar la validez de previos actos dictados por la misma". Fundamento que razona y justifica motivadamente la ausencia de tensión entre la legalidad y la seguridad jurídica, cuestionada por la parte demandada en su contestación a la demanda, aún cuando prescinda de la cita expresa del *artº 106* . Y siendo el objeto, tanto material como formal, los que anteriormente se han concretado, y la pretensión actuada por el Sr. Abogado del Estado excluía expresamente entrar sobre el fondo de la cuestión de la que

traía causa la resolución del TEAC cuya declaración de lesividad pretendía, resulta evidente que el planteamiento de una posible prescripción de las liquidaciones excedía el objeto y alcance del pronunciamiento judicial solicitado por las partes. En definitiva, no concurren los motivos invocados de incongruencia omisiva.

Distinta suerte, en cambio, debe correr el resto de motivos opuestos en el recurso de casación en base a lo preceptuado en el *artº 88.1.c)*, que por razón de su similitud es conveniente tratar conjuntamente. Básicamente, ya se dejó constancia anteriormente, se alegaba incongruencia por exceso o extra petita por entrar la sentencia a resolver la cuestión competencial, no planteada por las partes, mediante un pronunciamiento que excede de las pretensiones ejercitadas en la demanda por la Administración del Estado, en tanto que en la demanda, siguiendo la línea argumental de la declaración de lesividad, se ejercitaba la pretensión de la declaración de lesividad por no ser conforme a Derecho la resolución del TEAC por cuanto el requerimiento de inhibición resulta inoperante en tanto en cuanto la Junta Arbitral no se encontraba constituida, la sentencia, en cambio, tras concluir en la existencia de la Junta Arbitral, entra a analizar el resultado del conflicto favorable a la Diputación y su alcance. Añadiendo, sobre la incongruencia interna de la sentencia, que tras declarar la existencia de la Junta Arbitral, estima una demanda de lesividad fundada en la inexistencia de tal Junta. Y por último, falta de coherencia entre lo declarado y lo resuelto en relación con el deber de abstención por parte de la Administración requerida de incompetencia, puesto que si la sentencia declaró que sí existía Junta Arbitral y, tras poner de manifiesto los defectos en el planteamiento del conflicto, que no impidieron tenerlo por correctamente planteado, no era posible concluir anulando la resolución del TEAC por virtud de la cual se aplicaron los efectos propios de tal planteamiento.

En definitiva, plantea la parte recurrente que ha incurrido la sentencia de instancia en incongruencia en los fundamentos jurídicos predeterminantes del fallo, constitutivos de la *ratio decidendi*, al contemplar causas de pedir diferentes de las planteadas por las partes.

La sentencia de instancia centra la pretensión actuada y la razón por la que se pide, y así puede leerse en el Fundamento Jurídico 2 que **"El Abogado del Estrado pretende la declaración de lesividad de la referida resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 26 de mayo de 1999 y la reposición de las actuaciones al momento inmediatamente anterior al acuerdo de dicho órgano económico-administrativo, obligando a este a entrar en el examen de la cuestión de fondo y a pronunciarse sobre la conformidad o no a Derecho de las liquidaciones originariamente impugnadas. Para ello se funda en que al no existir, a su juicio, Junta Arbitral para resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales, no cabe considerar -como hizo el Tribunal Económico-administrativo Central- que es nula la actuación de la Administración Tributaria Estatal porque ello sería dejar imprejujada "sine die" la cuestión de fondo suscitada en relación con tales liquidaciones"**.

En su demanda el Sr. Abogado del Estado, tras analizar la corrección formal de la declaración de lesividad y del procedimiento a seguir, y la concurrencia de los requisitos legales para que prosperase el recurso de lesividad, centra su discurso en la razón que impulsa y fundamenta la declaración de lesividad y la pretensión ejercitada en el recurso de lesividad. El presupuesto principal, y en definitiva único, por el que, según el Sr. Abogado del Estado, debía apreciar infracción del ordenamiento jurídico en la resolución del TEAC de 26 de mayo de 1999, era el de la inexistencia efectiva de la Junta Arbitral, por lo que si la aplicación del *artº 39.6 del CEPV* venía condicionado a la efectiva constitución de la Junta Arbitral, así como al procedimiento fijado por esta, ante ello se aboca a una situación de pendencia indefinida de la determinación de la deuda tributaria, lo que pugna con el principio de seguridad jurídica del *artº 9.3 de la CE*; como no era posible la aplicación del *artº 39.6*, para evitar esta situación, los conflictos de competencia deben resolverse al margen de lo dispuesto en el *artº 39*, así la Administración que se considere competente giraría las oportunas liquidaciones, sin perjuicio de que la legalidad de estas pudiera ser examinada por la jurisdicción contencioso administrativa, que por tanto decidiría sobre la competencia de la Administración. Por ello considera que el TEAC en vez de limitarse a aplicar la *regla del artº 39.6* y a anular las actuaciones realizadas por la Inspección de los Tributos, debió entrar a examinar la cuestión de fondo, pronunciándose sobre la conformidad a Derecho de las liquidaciones, al no hacerlo así cabe apreciar en la resolución del TEAC infracción del ordenamiento jurídico.

Resulta palmario que el presupuesto único del que parte el Sr. Abogado del Estado y constituye la cuestión debatida, no es más que la inexistencia efectiva de la Junta Arbitral e inaplicación del *artº 39.6*. La sentencia, de modo categórico, concluye que sí existía Junta Arbitral y que era de aplicación el *artº 39.6*, sin embargo por razones completamente distintas de las que fueron objeto de debate acoge la pretensión de la Administración del Estado.

Como debía esperar, la contestación a la demanda se desarrolló en torno a las cuestiones

debatidas, no entró, no podía entrar por los términos en los que se planteó el debate, en las consideraciones que a la postre sirvieron al Tribunal de instancia para dictar una sentencia estimatoria.

Como se ha indicado, la sentencia no asume el argumento de la Abogacía del Estado de inexistencia efectiva de Junta Arbitral, y afirma, "o por mejor decir, tal argumento debe ser calificado de irrelevante", a pesar de que como se ha puesto de manifiesto y resulta insoslayable de los términos de la declaración de lesividad y de la demanda, la inexistencia efectiva de la Junta Arbitral se constituyó en presupuesto mayor y determinante del ejercicio de la acción de lesividad. Llegándose a la conclusión de que desde la entrada en vigor de la *Ley 12/1981 existía tal Junta Arbitral, precisamente constituida por el artº 39.1 del CEPV.*

El *art. 33.1 de la LJ*, que establece que los órganos del orden jurisdiccional Contencioso-Administrativo juzgarán dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición. Positivizando el principio de congruencia que conlleva la vinculación del recurso contencioso-administrativo con las pretensiones ejercitadas y los fundamentos que le sirven de soporte. Y si el anterior principio de congruencia, como se ha dejado dicho, es predicable con carácter general, con mayor rigor si cabe debe exigirse en el recurso de lesividad, pues no puede obviarse que el mismo se configura bajo parámetros de excepcionalidad y con carácter restrictivo, entre otros motivos por tensionar en su aplicación el principio general de que nadie puede ir contra sus propios actos, al punto que la acción de lesividad sólo va a poder actuarse una vez agotados los demás medios que el ordenamiento jurídico articula al efecto, y, por demás, protegida la validez de los actos administrativos por la presunción de legalidad, será necesario acreditar que se ha producido la ilegalidad que se pretende corregir con el ejercicio de esta acción de lesividad. De ahí que el éxito de su ejercicio pase inexorablemente por justificar la violación del ordenamiento jurídico, y es dicha causa actuada como causa concreta la que va a legitimar, en definitiva, el recurso de lesividad.

En tal sentido, y desde antiguo, se ha pronunciado la mejor jurisprudencia, que parte del carácter excepcional del proceso de lesividad y de las reglas generales de determinación de las pretensiones procesales. El Tribunal no puede conocer la integridad del acto recurrido jurisdiccionalmente, sino que debe limitarse a examinar el contenido propio de la declaración de lesividad concretado y desarrollado al ejercitar la acción de lesividad ante la jurisdicción. Carácter excepcional que conlleva que los efectos difieran de los comunes existentes en el proceso contencioso administrativo ordinario, que no atribuye carácter limitativo al recurso administrativo previo, valga de ejemplo la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 1998, "debiendo limitarse esta Jurisdicción, en el ejercicio de la específica función revisora que legalmente tiene atribuida, a examinar y decidir si resulta conforme al ordenamiento jurídico la declaración de lesividad adoptada por la Administración sobre los concretos puntos objeto de la misma", o la sentencia de este Tribunal, clásica en la materia, de 7 de junio de 1974: "la acción de lesividad... no puede extenderse más lejos de los límites establecidos por el propio acuerdo que la declara lesivo, lo cual es trascendente tanto en sus aspectos cuantitativos como cualitativos, así como en el procesal, al no ser factible en este, ni postular una declaración de nulidad que trasciende los límites de la lesividad declarada, ni para mantener el principio de congruencia establecido por el artº 43 de la LJ, declarar la nulidad de actos que queden fuera del presupuesto de la acción ejercitada, bien por extenderlos a actuaciones distintas, bien por efectuarlo por motivos diferentes de los establecidos en el acuerdo que permitió el ejercicio de la acción..., implica la ratificación de los actos administrativos que quedan fuera de los límites de la declaración y aún la de estos por motivos distintos a aquellos en virtud de los cuales la declaración de lesividad es efectuada, pues esta, al delimitar el campo de lo ilícito posible, circunscribe cuantitativa y cualitativamente las posibilidades de la acción a postular, dejando definitivamente a salvo todas las actuaciones que por no poderse subsumir en la declaración de lesividad efectuada quedan fuera de ella".

La Administración del Estado fijó el marco que delimitaba el ámbito de conocimiento del Tribunal de instancia, y, por ende, de la sentencia que debía dictarse.

Sin embargo, la sentencia de instancia, tras declarar la existencia de la Junta Arbitral, y partiendo de la hipótesis de que el conflicto hubiese estado bien planteado, afirma que las actuaciones inspectoras llevada a cabo fuera del País Vasco deberían ejercitarse por los órganos de la Inspección de la AEAT, por lo que el conflicto hubiera determinado que la competencia correspondía a la Diputación Foral las actuaciones del territorio Foral y las del resto del territorio común hubiesen correspondido a la Inspección del Estado, tal y como aconteció. En definitiva, considera que de haberse planteado correctamente el conflicto, su resolución hubiese conducido al mismo resultado, esto es a la validez de las actuaciones inspectoras seguidas por la Inspección de la Administración Tributaria Estatal. Por lo que en base al principio de tutela judicial efectiva, evitando soluciones puramente formales, y al principio de conservación del acto administrativo, estima la demanda y anula por lesividad la resolución del TEAC.

Resulta evidente de todo lo expuesto hasta ahora, que el vicio imputado y que constituyó el motivo de estimación de la demanda, resultaba extraño a la concreta infracción del ordenamiento jurídico denunciada por el Sr. Abogado del Estado y que se constituyó en la causa principal, y única, de la declaración de lesividad y del ejercicio de esta acción, la inexistencia efectiva de la Junta Arbitral y la consiguiente inaplicación del *artº 39.6*. Las consideraciones y razones de la sentencia para llegar al resultado visto, quedaban absolutamente al margen del enjuiciamiento, resolviendo un conflicto distinto al que motivó y fundamentó la declaración de lesividad, distinto del planteado en la demanda y distinto al que se opuso la parte demandada. Lo cual ha de dar lugar a estimar el recurso de casación y casar la sentencia de conformidad con lo estatuido en el *artº 88.1.c) de la LJ*, y en aplicación del *artº 95.2.c)*, en relación con la letra d) de este artículo, procede resolver el recurso en los términos en los que se planteó el debate.

CUARTO.- Los reparos que la parte recurrente opuso a la sentencia de instancia y a los que nos hemos referido anteriormente, en realidad constituyeron la base argumental de su contestación a la demanda, de ahí que junto a la crítica a la sentencia de instancia, la cual reflejó nítidamente los términos del debate suscitado entre las partes y la posición de una y otra, como se dejó dicho, se viene a reiterar los motivos de oposición y sus fundamentos en el propio recurso de casación.

Al analizar la alegada, por la parte recurrente, incongruencia por omisión de la sentencia de instancia, se puso de manifiesto como no sólo no hubo tal omisión, sino que en la sentencia se cita distintos pronunciamientos de los Tribunales jurisdiccionales dando cumplida respuesta a la alegaciones recogidas en la contestación a la demanda.

Al respecto, en cuanto a la posibilidad legal de ser factible el recurso de lesividad, contra las resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos y el cauce legal al efecto, la sentencia de este Tribunal de 6 de julio de 2002, recaída en recurso de casación en interés de ley, no deja lugar a dudas al recoger lo siguiente: " **En tercer lugar, porque**, aunque, en el supuesto aquí enjuiciado, no se está ante actos de gestión, liquidación o recaudación realizados por la Administración Autonómica como consecuencia del ejercicio de las facultades delegadas que la Ley le atribuye en materia de tributos cedidos, sino ante actos de la Administración estatal, llevados a cabo con anterioridad a su asunción por la Comunidad Autónoma cesionaria, que han sido anulados por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (órgano del Estado) al estimar la reclamación entablada por el sujeto pasivo de un impuesto a aquella cedido (el ITPyAJD), esta realidad no puede ser utilizada para reforzar la conclusión de que, en tales circunstancias, la Administración Autonómica carece de legitimación y no tiene más alternativa, so pena de reconocerle mayores facultades de impugnación jurisdiccional que las que la propia Administración del Estado tiene, que la de instar de esta última la declaración de lesividad y la ulterior impugnación en vía contencioso administrativa. En efecto: a diferencia de la Administración estatal financiera y de la de la misma clase de las CC AA respecto de sus tributos propios, que no pueden directamente demandarse a sí mismas cuando **en la vía económico-administrativa** obtienen resoluciones desfavorables a sus actos de gestión, inspección o recaudación tributaria, pero que sí pueden emprender la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho **de dichas resoluciones** a iniciativa del Ministro de Hacienda (*art. 153.1 de la Ley General Tributaria* y *art. 56 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas*), o de las correspondientes Autoridades Autonómicas, y pueden actuar, asimismo y previa declaración de lesividad, su anulación en sede contencioso-administrativa a cargo de la respectiva «Administración tributaria», estas facultades no están atribuidas a la Administración Autonómica cuando las resoluciones de la vía económico-administrativa, adoptadas en materia de tributos cedidos, les son desfavorables, en razón de que la revisión en tales vía y materia están reservadas, como se ha visto anteriormente, a los Tribunales Económico- Administrativos del Estado. De ahí que, si no se reconociera legitimación a las CC AA para recurrir en vía contencioso- administrativa tales resoluciones y se dejara en manos de otra Administración -la del Estado, en este caso- esa posibilidad según su propia apreciación -es decir, sin obligatoriedad de iniciación, que, por lo demás, sería absurdo establecer-, la autonomía financiera que la Constitución (*art. 156.1*) y las Leyes (*art. 1 de la LOFCA*) les reconocen «para el desarrollo y ejecución de sus competencias» resultaría desconocida en el importantísimo aspecto del mantenimiento de la integridad y suficiencia de los recursos que, de modo expreso, la Ley Orgánica vigente en la materia -la LOFCA- les atribuye. Por eso, el Tribunal Constitucional, en Sentencia 192/2000, de 13 de julio (RTC 2000\192), a propósito del problema de determinar «si la competencia sobre las reclamaciones económico-administrativas relativas a los tributos cedidos por el Estado debe corresponder al Tribunal Económico-Administrativo Regional, según dispone el *art. 20.1 b) de la LOFCA*, o, por el contrario, a los órganos autonómicos correspondientes» (F. 4) y ante la objeción de la Comunidad Autónoma allí concernida de que la revisión en vía económico-administrativa de las actuaciones de la Administración Autonómica por el Tribunal Regional del Estado podría mermar sus recursos financieros, la rechazó simplemente con el argumento de que «las resoluciones de los órganos económico-administrativos del Estado son, según el *art. 20.2 de la propia LOFCA*, susceptibles de recurso contencioso- administrativo» y, por eso mismo, pudo

concluir que «el art. 20.1 b) de la LOFCA no vulnera(ba) la autonomía financiera de la Comunidad Autónoma» (F. 8 «in fine»). Importa insistir en que es precisamente la imposibilidad en que se encuentran las CC AA para declarar la lesividad, primero, e impugnar, luego, en vía contencioso-administrativa las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos estatales que les sean desfavorables en materia de tributos cedidos (pese a que la tienen respecto de «sus propios actos declarativos de derechos» en dichos tributos «ex» art. 19.1 d) de la Ley 14/1996, antes mencionada), la que les atribuye, como única salida, interés legitimador para impugnarlas jurisdiccionalmente, situación ésta que, como fácilmente puede comprenderse, no cambia por el hecho de que se esté ante actos de gestión todavía efectuados por la Administración estatal por no haber sido asumidas, como en el caso de autos ocurre, por la Administración Autónoma.

De forma más desarrollada, dicha tesis, se contiene en las sentencias de la Audiencia Nacional que se citan en la sentencia de instancia, y que resulta de todo punto correcta y aplicable al caso que nos ocupa, agotando, prácticamente, las cuestiones que al respecto había opuesto la parte demandada sobre la virtualidad jurídica de utilización del recurso de lesividad para combatir resoluciones de los Tribunales Económico Administrativo. Tesis que, haciéndola nuestra, es del siguiente tenor:

"En el ámbito de la teoría general del derecho administrativo se distingue entre revisión de oficio y revocación de actos administrativos y mientras la primera existe cuando la modificación del acto procede por motivos de legalidad y con relación a actos declarativos de derechos la revocación acontece por motivos de oportunidad y en relación con actos de gravamen.

La Disposición Adicional 5ª de la LRJ-PAC 30/92, en su apartado segundo, determina que la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a los arts. 153 a 171 de la LGT (RCL 1963\2490).

La revisión de oficio de los actos declarativos de derechos en materia tributaria no puede darse fuera de los supuestos del art. 153 LGT actos nulos de pleno derecho, art. 154 de la LGT actos de gestión anulables por infracción manifiesta de Ley o por descubrimiento de elementos del hecho imponible ignorados, art. 155 de la LGT devolución de ingresos indebidos, y art. 156 de la LGT rectificación de errores materiales o de hecho y aritméticos. Por tanto fuera de estos casos la Administración Tributaria no puede anular de oficio sus actos declarativos de derechos ya que la anulación de sus actos administrativos, declarativos de derechos, precisa de la previa declaración de lesividad y su posterior impugnación en vía Contencioso-Administrativa.

Es el conocido RECURSO DE LESIVIDAD. Se trata de un recurso excepcional (STS 27-9-1988) y especial, el medio de que dispone la Administración autora de un acto declarativo de derechos para obtener su anulación en provecho propio frente a la persona a favor de la cual fueron reconocidos los derechos (STS 13-7-1984), en el que la previa declaración de lesividad para los intereses públicos constituye un presupuesto procesal habilitante (STS 24-9-1993), de modo que si no existe esta declaración previa de lesividad o la misma adoleciese de algún vicio, constituiría causa de inadmisibilidad (STS 16-9-1988) y cuya falta es insubsanable como se desprende del tenor literal del art. 43 de la LJCA al utilizar la expresión "deberá, previamente".

Visto el carácter supletorio de las disposiciones generales del Derecho Administrativo que establece el art. 9-2 de la LGT y acudiendo al art. 103 de la LRJ-PAC 30/92, dicha declaración de lesividad habrá de dictarse en el plazo de cuatro años y con audiencia de cuantos puedan estar interesados.

Frente a la anterior LJCA/1956 en la que el proceso de lesividad tenía una regulación específica, en la LJCA/1998 se engloba dentro del proceso tipo con una parca regulación (arts. 43, 45-4 y 46-5).

Dicho esto, ¿Son las resoluciones o acuerdos de los TEA, resolviendo las reclamaciones económico administrativas ante ellos interpuestas, susceptibles de revisión vía recurso de lesividad? La respuesta, a criterio de la Sala, ha de ser positiva.

La revisión vía recurso de lesividad parte de que se trate de un acto declarativo de derechos. Sólo en el plano teórico es fácil la distinción entre uno y otro tipo de actos contraponiendo acto declarativo de derechos a acto de gravamen y entendiendo por actos declarativos los actos que producen un efecto favorable para el administrado, favoreciéndolo con la ampliación de su patrimonio jurídico, otorgándole o reconociéndole un derecho, una facultad o incluso liberándole de un deber, frente a los actos de gravamen que son los que restringen su patrimonio jurídico anterior imponiendo una obligación o una carga. En este sentido la sentencia del TEAC estimatoria de las pretensiones del sujeto pasivo en cuanto a la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación

se configura como un acto declarativo de derechos.

En virtud del *art. 90 de la LGT*: "Las funciones de la Administración... se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten, y estarán encomendadas a órganos diferentes". Por efecto de esto último surgen los intitulados Tribunales Económico-administrativos como órganos administrativos de resolución de reclamaciones y sin ninguna competencia en materia de gestión. Por tanto, evidentemente, los TEA son órganos administrativos pero a los que está encomendada la función de resolución de reclamaciones que se susciten contra la gestión para la liquidación y recaudación (*art. 90 LGT*). No se puede olvidar que en el marco de las reclamaciones económico administrativas la Administración viene a situarse en pie de igualdad con los interesados, para promover el recurso de alzada cuando proceda o el extraordinario de revisión si llegara a darse alguno de los casos del *artículo 171 del RPREA* y ello es así porque en toda reclamación económico administrativa se realiza, con posterioridad a la emisión del acto de gestión, un examen del mismo, que deja en principio suficientemente garantizada su corrección.

Ciertamente la revisión de actos tributarios en vía administrativa (*arts. 153 a 171*, ambos inclusive) sistemáticamente se ubica en el Cap. III dentro del Título III de la LGT, Título que se refiere a la gestión tributaria. Por ello en el marco de la gestión tributaria liquidación y recaudación, la revisión de los actos administrativos puede ser: a) de oficio "ex" *arts. 153 y 154 de la LGT*; b) por los Tribunales de la jurisdicción Contencioso-Administrativa vía recurso de lesividad "ex" *art. 159 LGT*; c) por la propia Administración en resolución de recursos de reposición "ex" *art. 160 LGT*; y d) por los TEA en resolución de las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra dichos actos "ex" *art. 163 y ss. de la LGT*.

En principio esta ubicación sistemática nos podría sugerir que la revisión de los actos administrativos en materia tributaria vía recurso de lesividad está prevista únicamente en el marco de la gestión tributaria y que no puede trasvasarse respecto de los actos que los TEA dicten en el ejercicio de las facultades de revisión que tienen encomendadas en el marco de las reclamaciones económico administrativas, y de ahí las específicas vías de impugnación y de revisión de las resoluciones de los TEA que al efecto se establecen en el RPREA, ya que junto con la impugnación directa en vía Contencioso-Administrativa de las resoluciones de los TEA dictadas en única o segunda instancia (*art. 119-3 y 4 RPREA*), y el recurso de alzada contra las dictadas en primera instancia (*arts. 119 y ss. RPREA*), está previsto un recurso extraordinario de revisión contra resoluciones de los TEA que sean firmes (*arts. 127 y 120 del RPREA*). Por ello, procede plantearse si cuando la resolución estimatoria del TEA ha devenido firme y para eludir los estrechos cauces del recurso extraordinario de revisión, se articula otra vía de ataque, la del recurso de lesividad.

En este marco caben dos posibilidades interpretativas. La más restrictiva en el sentido de interpretar la expresión del *art. 159 de la LGT* cuando alude a que "fuera de los casos previstos en los *arts. 153 a 156*" no como referido el recurso de lesividad frente a actos que no sean de gestión sino a actos de gestión pero incursos en infracción no manifiesta (S. TS Sala de lo Contencioso-Administrativa Secc. 2ª, Pte. Excmo. Sr. D. Alfonso Gota Losada "... pues el *art. 159 de la LGT*, reserva esta especial vía anulatoria, para los actos administrativos definitivos incursos en infracción no manifiesta"). O la más amplia de entender que tal expresión del *art. 159* se refiere a actos resolutorios de reclamaciones económico administrativas en la medida que la revisión de oficio de los actos anulables por infracción manifiesta de Ley del *art. 154 de la LGT* sólo está prevista para los actos de gestión. Por otro lado la referencia a "actos" contenida en el *art. 153 de la LGT* con relación a la revisión de oficio de actos declarativos de derechos que sean nulos de pleno derecho abarca también las resoluciones de órganos Económico-Administrativos «ex» *art. 56 RPREA RD 391/1996* y por la expresa prevención de este último.

En cuanto al posicionamiento del TS al respecto, varias sentencias del TS 3ª, Secc. 4, 17-7-2000, 10-3-2000, al estudiar la legitimación activa en el marco del recurso Contencioso-Administrativo de la TGSS para impugnar resoluciones desfavorables en materia de Seguridad Social, y como "obiter dicta" se recoge el siguiente pronunciamiento: "Pero no estamos aquí ante un caso en que la discrepancia de criterios se produzca entre la TGSS, con personalidad jurídica propia, y la Administración Estatal, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, bajo cuya dirección y tutela se gestiona y administra el Sistema de la Seguridad Social [*art. 1 y Disposición Adicional 2 del Real Decreto-ley 36/1978, de 16 de noviembre de 1978 (RCL 1978\2506, 2632)*] de Gestión Institucional de la Seguridad Social, y *art. 1 d) del RD 1314/1984, de 20 de junio*, sino ante la Tesorería como gestora de la acción recaudatoria y el TEAR al pronunciarse éste sobre la legalidad de actos de la gestión recaudatoria, y a estos efectos no cabe identificar, como hace la Sentencia recurrida, a la Seguridad Social con la Administración del Estado. La identificación falla por dos órdenes de razones. Es la primera que, a diferencia de la Administración estatal financiera, que no puede directamente demandarse a sí misma cuando en la vía económico-administrativa obtiene resoluciones

desfavorables a sus actos de gestión, inspección o recaudación tributaria, pero que sí puede emprender la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho de dichas resoluciones (*art. 153.1 de la Ley General Tributaria*) por iniciativa del Ministro de Hacienda, y que puede ejercitar, previa declaración de lesividad, su anulación en sede Contencioso-Administrativa a cargo de "la Administración Tributaria", estas facultades no se hallan atribuidas a la Tesorería ni a los Entes que integran el Sistema de Seguridad Social cuando las resoluciones de la vía económico-administrativa les son desfavorables».

Tampoco ha de tener favorable acogida la alegación de abuso procesal, consistente en que el Ministerio de Economía y Hacienda, órgano gestor por excelencia, tiene asimismo competencia para resolver reclamaciones económico-administrativas, lo que quiebra lo previsto en el *artº 90 de la LGT*, de separación entre los órganos de gestión y resolución. Ello porque parte la demandada de una premisa incorrecta, pretende trasladar la organización administrativa general y ordinaria, a la Administración Tributaria, la que reúne unos perfiles propios y acabados, que evita la tensión que a decir de la parte demandada pone de manifiesto que la declaración de lesividad se haga por el Ministro de Economía y Hacienda. Lo cual queda suficientemente ilustrado cuando la sentencia de esta Sala de 21 de enero de 2002, aún cuando resuelve cuestiones distintas a las tratadas en este recurso, se pronuncia en los siguientes términos:

"Desde tiempo inmemorial, en los sucesivos Reglamentos de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativa, al regular la segunda instancia, se facultó a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda para interponer recursos ordinarios de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, contra resoluciones estimatorias de los Tribunales Provinciales, así lo disponía el *artículo 86 del Reglamento de 29 de julio de 1924 (NDL 18446)* al disponer «(...) podrá apelarse por los interesados y por el representante de la Administración», cuando superasen determinadas cuantías o fueran inestimables, y lo siguieron los Reglamentos de 26 de noviembre de 1959 (RCL 1959\1671 y NDL 18449), 20 de agosto de 1981 y el vigente de 1 de marzo de 1996 (RCL 1996\1072 y 2005).

Este especial recurso de alzada a instancia de los Centros directivos del Ministerio de Hacienda hundía sus raíces en dos ideas fundamentales, una histórica que era la consideración jurisdiccional de los Tribunales Económico-Administrativos, como viejo recuerdo de los Juzgados y Tribunales de la Hacienda Pública, la otra era la distinción orgánica y funcional de los dos órdenes de gestión y de resolución de reclamaciones económico-administrativas, encomendadas a órganos distintos. Desde esta perspectiva conceptual no era de extrañar que los Directores Generales pudieran ser considerados como «parte», y, por tanto, legitimados para impugnar las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales, en cambio respecto de las Resoluciones dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central, los órganos del orden de gestión, sólo estaban facultados para promover la declaración de lesividad y consecuente impugnación ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

La *Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 (RCL 1958\1258, 1469, 1504 ; RCL 1959, 585 y NDL 24708)* consagró definitivamente la prohibición de anulación por la Administración de sus propios actos declarativos de derechos, pero mantuvo las especialidades del Procedimiento Económico-Administrativo, y así se promulgó un nuevo Reglamento, aprobado por *Decreto 2083/1959, de 26 de noviembre, cuyo artículo 128* disponía: «Estarán legitimados para recurrir en alzada los interesados, los Directores Generales del Ministerio de Hacienda respecto de las materias cuya gestión les corresponde, los Vocales Interventores de los Tribunales Económico-Administrativos y los Segundos Jefes de las Aduanas, respecto de las Juntas Arbitrales».

La *Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (RCL 1963\2490 y NDL 15243)* mantuvo en su *artículo 90 el principio organizativo fundamental de la Hacienda Pública establecido por primera vez por el Real Decreto de 29 de diciembre de 1892*, siendo Ministro de Hacienda don Germán G., y reiterado por el *Real Decreto de 16 de junio de 1924*, siendo Ministro de Hacienda don José C. S., consistente en que «las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerá con separación en sus dos órdenes de gestión para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten, y estarán encomendados a órganos distintos».

A diferencia del resto de la Administración Pública española en la que priva el principio de jerarquía, y, por tanto, corresponde, como regla general, resolver los recursos al superior jerárquico (recurso ordinario de alzada), en la Administración de la Hacienda Pública española, en especial en la tributaria, los recursos, denominados reclamaciones económico-administrativas, no son resueltos por el superior jerárquico, sino por una organización especializada e independiente de los órganos de gestión, que son los Tribunales Económico-Administrativos Regionales, Locales y Central, sin perjuicio de ello, subsiste un recurso de reposición, previo y potestativo, ante el propio órgano de gestión que dictó el acto administrativo recurrido.

Para comprender los fundamentos de esta peculiar organización de la Hacienda Pública española, nada mejor que reproducir la profunda y ponderada Exposición de Motivos del *Real Decreto de 16 de junio de 1924*, que todavía conserva su viveza, lozanía y clara justificación. Decía así: «Toda reforma que aspire a ser eficaz y fecunda en la Administración Central y Provincial de la Hacienda Pública ha de tener como punto de partida la diferenciación entre los actos de gestión y las reclamaciones que contra éstos se promuevan. El acto de gestión, rápido, enérgico, certero, es el propio y adecuado de la unidad de mando y de la iniciativa personal; en tanto que la reclamación exige un examen atento, reposado y ajeno al impulso de la acción, la cual sólo por el hecho de tal, puede ser precipitada. Con el propósito de desenvolver este criterio en la práctica con el mayor rigor posible, el Directorio militar ha estimado que los actos de gestión deben ser los únicos encomendados a los Centros directivos del Ministerio y a las dependencias provinciales del mismo; transfiriendo a los Tribunales Económico-Administrativos que ahora se crean la tramitación y resolución de las reclamaciones que se promuevan contra los actos de liquidación y reconocimiento de los derechos y obligaciones económicos del Estado y los de aplicación de las leyes y reglamentos tributarios y de recaudación de las contribuciones e impuestos. Aparte de los motivos expresados, la implantación de los Tribunales Económico-Administrativos satisface la exigencia de justicia y de razón de que sean organismos distintos los que administran los tributos y los que conocen de las reclamaciones que se susciten contra aquellos actos de administración (...)».

Esta organización y funcionamiento, peculiares, de la Hacienda Pública, fueron absolutamente respetados por la *Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958*, que unificó el complejo y caótico mundo de los diversos procedimientos administrativos y así en su *Disposición Final Tercera* ordenó: «Por la Presidencia del Gobierno y el Ministerio de Hacienda, se redactará y propondrá a la aprobación del Consejo de Ministros, en el plazo de un año, un nuevo Reglamento de las reclamaciones económico-administrativas, ajustado a las prescripciones de la presente Ley, sin perjuicio de las especialidades que exija la peculiaridad de esta materia. En tanto no se dicte el aludido *Reglamento*, regirá el vigente de 29 de julio de 1924 y sus disposiciones complementarias».

En cumplimiento de la anterior *Disposición*, se aprobó el *Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 26 de noviembre de 1959*, que estuvo en vigor hasta 1981, el cual excluyó, definitivamente de su texto el recurso previo y potestativo de reposición en materia tributaria (distinto y especial respecto al regulado en la *Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958*) que siguió rigiéndose por el *Reglamento de 29 de julio de 1924*, hasta la aprobación del vigente *Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre (RCL 1979\2356, 2757 y ApNDL 8290)*, por el que se ha reglamentado el recurso de reposición previo al económico-administrativo.

La *Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963* mantuvo, como hemos dicho, el peculiar régimen de recursos, denominados reclamaciones económico-administrativas, reproduciendo en su *artículo 90*, el principio organizativo de separación de los órdenes de gestión y de resolución de reclamaciones, dedicando en su Título Tercero, Capítulo VIII. Revisión de actos en vía administrativa (*arts. 153 al 171*), la Sección 2ª, al Recurso de reposición (*arts. 160 a 162*) y la Sección 3ª a las Reclamaciones económico-administrativas (*arts. 163 al 171*).

La realidad fue muy distinta hasta 1981, pues si bien a partir de 1930, el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central dejó de ser el Subsecretario o el Director General de lo Contencioso y los Vocales fueron nombrados por el Ministro, independientemente de las Direcciones Generales, lo cierto es que en los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales, su Presidente era el propio Delegado de Hacienda (órgano máximo de la gestión tributaria en la provincia respectiva) y los vocales eran el Jefe de la Dependencia que había dictado el acto recurrido, el Interventor de Hacienda, y el Secretario-Ponente, el Abogado del Estado. Esta anómala situación, por cuanto la diferencia y separación entre el orden de gestión y el de reclamaciones económico-administrativas no existía en la realidad de las personas físicas que integraban los órganos respectivos, terminó siendo Ministro de Hacienda, J. G. A., el cual consiguió al fin en 1981, que el Presidente y los Vocales de los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales fueran designados por el Ministro con absoluta independencia respecto de los titulares de los órganos de gestión, incluso logró que la sede de estos Tribunales no estuviera en el edificio de la Delegación de Hacienda.

Esta idea organizativa se ha llevado al máximo con la creación por el *artículo 103, de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre (RCL 1990\2687)*, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, ente público con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada a la que se le ha encomendado la aplicación efectiva del Sistema tributario estatal y del aduanero.

A la vez, la *Ley General Tributaria* reprodujo las normas fundamentales de la *Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958* sobre irrevocabilidad de los actos propios, declarativos de derechos, y

así su *artículo 159* dispuso: «Fuera de los casos previstos en los *artículos 153 (nulidad de pleno derecho), 154 (infracción manifiesta de la Ley), 155 (devolución de ingresos indebidos) y 156 (errores materiales de hecho)*, la Administración tributaria no podrá anular sus propios actos declarativos de derecho, y para conseguir su anulación deberá previamente declararlos lesivos para el interés público e impugnarlos en vía contencioso-administrativa con arreglo a la Ley de dicha Jurisdicción».

La Ley General Tributaria siguió manteniendo la existencia de una «cuasi-jurisdicción» económico-administrativa y en base a ella reiteró en su *artículo 166 .d)* la legitimación de los Directores Generales del Ministerio de Hacienda a quienes corresponda la materia respectiva sobre que verse la reclamación, mediante la interposición de los recursos de alzada ordinarios o extraordinarios.

Sin embargo, la Ley 39/1980, de 5 de julio (RCL 1980\1681 y ApNDL 8292) , de Bases sobre procedimiento económico- administrativo, ley postconstitucional, abandonó en cumplimiento de lo dispuesto en el *artículo 117. 5* de la Constitución (RCL 1978\2836 y ApNDL 2875) , que proclamó el principio de unidad jurisdiccional, la idea de que los Tribunales Económicos Administrativos ejercían una especial «cuasi-jurisdicción», denominada económico-administrativa.

El Texto articulado, aprobado por Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre (RCL 1980\2857 y ApNDL 8293) , el Reglamento de 20 de agosto de 1980 y el actualmente vigente de 1 de marzo de 1996 ya no han permitido a utilizar el vocablo jurisdicción, que ha sido sustituido por el de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas.

De igual modo, la Ley 34/1980, de 21 de junio (RCL 1980\1447 y ApNDL 6983) , de Reforma del Procedimiento Tributario, derogó el procedimiento de los Jurados Tributarios que, como se sabe, dictaban a modo de «veredictos» sobre cuestiones de hecho, no susceptibles de recurso contencioso-administrativo, y por último la Ley Orgánica 7/1982, de 13 de julio (RCL 1982\2029 y ApNDL 2977) , modificó la legislación vigente en materia de contrabando y reguló los delitos e infracciones administrativas en la materia, derogando la tradicional jurisdicción penal especial de contrabando, atribuida a órganos del Ministerio de Hacienda, que pasó a ser jurisdicción ordinaria, limitando a sus justos términos (infracciones administrativas) la competencia de la Administración.

Ha desaparecido, pues, todo vestigio de competencias jurisdiccionales en su sentido estricto, conferidas a la Administración Tributaria, por ello la legitimación de los Directores Generales, del Ministerio de Hacienda, «et altri», para interponer recursos de alzada contra las resoluciones estimatorias, ha de ser examinada, como hacemos a continuación, desde la perspectiva del Derecho administrativo.

La Base Tercera, letra c), de la Ley 39/1980, de 5 de julio , citada, dispuso, en cuanto al recurso de alzada, que «las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos serán susceptibles de recurso de alzada, excepto en los asuntos de cuantía que reglamentariamente se establezca», sin mencionar a los Directores Generales, si bien el Texto articulado de dicha Ley de Bases, aprobado por Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, y los sucesivos Reglamentos de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas de 20 de agosto de 1980 y de 1 de marzo de 1996 han continuado confiriendo legitimación para recurrir en alzada a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda, y a los Interventores Territoriales y después de la creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a sus Directores de Departamento de quienes dependa orgánica o funcionalmente la Oficina que haya dictado el acto recurrido en primera instancia, o a quienes corresponda la interpretación administrativa de las normas aplicables.

De todo lo expuesto se deduce a modo de conclusión que los Tribunales Económico-Administrativos, órganos de la Administración Pública dictan resoluciones (actos administrativos) que pueden ser obviamente estimatorias, es decir declarativas de derechos a favor de los contribuyentes, que según el régimen administrativo general, no podrían ser anuladas por la propia Administración, sino que para conseguirlo tendría que declararlas lesivas e impugnarlas ante la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, como acontece con las resoluciones estimatorias del Tribunal Económico-Administrativo Central, no obstante, debido a la peculiaridad organizativa de la Hacienda Pública, en los dos órdenes de gestión y de resolución de reclamaciones económico-administrativas, la Administración tributaria, se escinde, a efectos del procedimiento de reclamaciones, en dos partes, una los Tribunales económico-administrativos, y otra, integrada en tres clases de órganos, las Direcciones Generales del Ministerio de Hacienda, a quienes corresponda la interpretación administrativa de las normas aplicables, los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración tributaria, ente público con personalidad jurídica propia, como órgano superior de la gestión tributaria, y los Organos superiores de las Comunidades Autónomas competentes en materia de impuestos del Estado cedidos, y por último los Interventores de Hacienda, como titulares de la función

fiscalizadora de los actos económicos de la Hacienda Pública, y en esta consideración de «partes» procedimentales, carecen de privilegio alguno en cuanto al cómputo e improrrogabilidad de los plazos, antes al contrario, como el recurso de alzada es una modalidad muy peculiar de posible anulación de actos administrativos (resoluciones de los TT EE AA) declarativos de derechos, el rigor exigido en el cumplimiento de los plazos de remisión de las resoluciones estimatorias a estas «partes», del plazo de interposición del recurso de alzada, y de la justificación de la recepción de las mismas debe ser absoluto, en evitación, como ha ocurrido en el caso de autos en el que varias resoluciones estimatorias del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid dictadas el 20 de junio de 1983, fueron recurridas en alzada, con ánimo anulatorio, por la Dirección General de Tributos el 2 de marzo de 1984, sin que, además, haya sido posible conocer la fecha exacta en que este Centro Directivo recibió la copia de las resoluciones estimatorias recurridas".

A más abundamiento de lo dicho hasta ahora respecto de la oposición por las causas formales desarrolladas en la contestación a la demanda por la parte demandada, baste decir que la declaración de lesividad se ha acordado por el órgano administrativo competente, dentro del plazo previsto y mediante orden ministerial de 6 de enero de 2000, cumpliéndose los requisitos del *art. 43 de la LJ*, en relación al *art. 103 de la Ley 30/1992*.

La lesión al interés público, como se desprende de las declaraciones jurisprudenciales, no se limitan a los de naturaleza económica. Sin perjuicio de que existe una lesión evidente de los intereses públicos, como es la mera anulación de todas las actuaciones inspectoras a partir de 22 de diciembre de 1994, sin embargo, la orden ministerial declarativa de la lesividad del acto se fundamenta en la lesión de intereses del Estado de carácter económico. A nuestro entender resulta una obviedad que la anulación de las dos liquidaciones, ejercicios de 1989 y 1990, por cuantía de 8.656.876.132 ptas., más intereses, supone una lesión a los intereses del Estado, sin que a ello sea obstáculo el que de resolverse el conflicto, y de no estar prescrita la acción de la Administración Tributaria, pudiera girarse nuevas liquidaciones, puesto que aún de ser factible resulta evidente que el perjuicio económico se ha producido como lo demuestra la realidad insoslayable, la anulación de las liquidaciones, que no puede desconocerse por más que hipotéticamente unas nuevas liquidaciones en sustitución de las originales pudieran resarcir total o parcialmente el quebranto que supone para la Hacienda Estatal dejar de ingresar la cantidad referida. El hecho de que pudieran existir otros intereses públicos, como los de la Hacienda Foral, tampoco empece a que desde la perspectiva estatal, que es la que aquí interesa, puesto que es esta Administración que ha instado la declaración de lesividad, sus intereses se vean perjudicados en la forma vista.

El requisito de la lesividad de infracción del ordenamiento jurídico por el acto que se declara lesivo, su análisis coincide con la propia cuestión de fondo del recurso contencioso-administrativo. Interesando en este momento resaltar que la declaración de lesividad está debidamente fundamentada, y concurren los requisitos de forma y de fondo para la misma, como presupuesto de la acción de lesividad y, también, el de la legitimación activa de la Administración demandante.

QUINTO.- Al analizar el motivo de casación articulado por la parte recurrente sobre la infracción del *artº 88.1.c) de la LJ*, en cuanto la sentencia incurría en incongruencia extra petita, se puso de manifiesto la naturaleza y caracteres de la declaración de lesividad y del recurso de lesividad.

La declaración de lesividad, conforme ha puesto de manifiesto la jurisprudencia, constituye un mero presupuesto procesal para la interposición del recurso Contencioso-Administrativo por parte de la Administración contra sus propios actos favorables o declarativos de derechos. Es en el ejercicio de la acción de lesividad que se promueva en el correspondiente recurso de lesividad en el que han de articularse los motivos de anulabilidad por los que se aspira a la anulación del acto declarado lesivo, y en el que ha de dilucidarse si concurre o no la causa de anulabilidad invocada.

La declaración de lesividad se contiene en la Orden de 6 de enero de 2000 acuerda declarar lesiva a los intereses públicos la resolución del TEAC de 26 de mayo de 1999, y considera infringido el ordenamiento jurídico en tanto que considera que **la aplicación de la regla establecida en el artº 39.6 del CEPV está condicionada a la efectiva constitución de la Junta Arbitral, y a las normas que regulen el procedimiento a través del cual han de resolverse los conflictos.**

La demanda formulada por el Sr. Abogado del Estado viene a reproducir básicamente los términos de la declaración de lesividad. Anteriormente se puso de manifiesto como la sentencia de instancia correctamente centra el debate y señala la cuestión controvertida y los términos en los que cada parte centraron el litigio, por lo que hacemos nuestro este parecer. Así se recoge en la sentencia que se pretendía la declaración de lesividad por parte del Sr. Abogado del Estado, al no existir la Junta Arbitral para resolver los conflictos que se planteaban entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales, por lo que no

cabía considerar, como hizo el TEAC, que es nula la actuación de la Administración Tributaria Estatal, porque ello sería dejar impregunada sine die la cuestión de fondo suscitada en relación con tales liquidaciones. Por otro, la entidad demandada, favorecida por la resolución del TEAC, sostenía el carácter excepcional de la declaración de lesividad, la ausencia de un cauce para declarar lesivas las resoluciones del TEAC, sin que haya lesión de los intereses públicos por ser conforme al ordenamiento jurídico, para finalmente entrar sobre el fondo de la cuestión debatida sobre las operaciones como auténticos contratos de seguro, la improcedencia de liquidación de intereses de demora y de la sanción impuesta.

SEXTO.- No se cuestiona por ninguna de las partes la realidad del planteamiento del conflicto, sin que el alcance y contenido de este sea relevante a los efectos de la correcta resolución de esta controversia. Conforme a lo establecido en el *artº 39.1 del CEPV, en la redacción dada por Ley 49/1985*, "Se constituye una Junta Arbitral que resolverá los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales... en relación con la determinación de la residencia habitual de las personas físicas y del domicilio fiscal. Asimismo, se entenderá de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a las relaciones tributarias". En su demanda el Sr. Abogado del Estado parte como premisa principal que la Junta Arbitral prevista legalmente no tiene existencia efectiva, lo que hacía inaplicable el *artº 39.6*, infringiendo el ordenamiento jurídico la resolución del TEAC que ordena la aplicación de este artículo.

Esta Sala se ha pronunciado en sentencia de 10 de julio de 2008, en un supuesto que guarda una similitud sustancial con el que ahora dilucidamos, y en el que se acoge la tesis del Sr. Abogado del Estado, fundamento de la pretensión ejercitada en este recurso de lesividad. Los hechos enjuiciados en la referida sentencia se resumen en que "el Director General de Hacienda del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, el 31 de Octubre de 2003, dirigió escrito a la Secretaría General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria del Ministerio de Hacienda, **suscitando conflicto competencial entre la Hacienda Foral y la Oficina Nacional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria**, al haberse procedido por esta última al inicio de actuaciones referentes al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a la entidad Iberdrola Distribución Eléctrica, S.A., periodo impositivo de 2002, en el curso de la comprobación parcial del Impuesto del Grupo Consolidado 2/1986, Iberdrola, S.A., no obstante estar sometida aquélla a la normativa foral del Territorio Histórico, en virtud de lo dispuesto en el *apartado uno del artículo 14* del vigente Concierto Económico, solicitando de los órganos competentes del Ministerio de Hacienda y de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria la abstención de cualquier actuación posterior hasta la resolución por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado mediante *Ley 12/2002, de 23 de Mayo* .

Posteriormente, y conocida la voluntad de la Administración Central de continuar la inspección del ejercicio 2002 al Grupo 2/86, sobre la base de que Iberdrola Distribución Eléctrica, S.A., debía formar parte del mismo, la Diputación Foral, por acuerdo de 6 de Abril de 2004, decide interponer, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, recurso contencioso-administrativo, solicitando:

1º.- Declare nulas las actuaciones inspectoras seguidas frente a Iberdrola Distribución Eléctrica, S.A. después del planteamiento por la Diputación Foral de Bizkaia del conflicto de competencia, actuaciones llevadas a cabo por la Oficina Nacional de Inspección de la Agencia Estatal Tributaria, en el curso de la comprobación parcial del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002 del "Grupo Consolidado 2/1986, Iberdrola, S.A.

2º.- Ordene la inhibición de la referida oficina de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la paralización de dichas actuaciones, con la consiguiente remisión de lo actuado a la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco para que por dicho órgano se resuelva el conflicto de competencia planteado por la Diputación Foral de Bizkaia".

El recurso fue resuelto por la sentencia recurrida, en el sentido de estimar el mismo, con anulación de las actuaciones inspectoras, llevadas a cabo por la Agencia Tributaria del Estado, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2002, en referencia a la entidad "Iberdrola Distribución Eléctrica, S.A.", a partir de la fecha del requerimiento de cese producido el 31 de Octubre de 2003, declarando procedente la aplicación del art. 66.2 de la Ley del Concierto Económico, con la consiguiente abstención y remisión de lo actuado a la Junta Arbitral para la resolución del conflicto planteado".

Este artículo 66.2 de la Ley 12/2002, "Cuando se suscite el conflicto de competencias, las

Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo que determinará la interrupción de la prescripción y se abstendrán de cualquier actuación ulterior"; es sustancialmente idéntico al 39.6 que examinamos.

Contra la sentencia de instancia el Abogado del Estado *articuló cinco motivos de casación. El tercero al amparo del apartado d) del art. 88.1* , la infracción de los *arts. 66.2 de la Ley 12/2002, 62.1 .c) de la Ley 30/1992, y 129 y 130 de la Ley Jurisdiccional, todo ello en relación con la Constitución, art. 9.3* , **por no haberse constituido la Junta Arbitral a la fecha de las actuaciones, lo que hacía imposible someterse a ella, procediendo la suspensión de los procedimientos administrativos, únicamente en los supuestos de intervención de la Junta Arbitral.**

Los términos de la sentencia son categóricos, como se verá, y resultan de plena aplicación al caso que nos ocupa, pronunciándose en el siguiente sentido: "Según la Sala de instancia, "la nulidad de actuaciones en que se incurre a partir del momento en que procede "ex lege" la abstención ha sido puesta de manifiesto por los órganos económico-administrativos y jurisdiccionales que conocieron de situaciones de conflicto similares bajo la vigencia del *artículo 39 del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981* , y así, ya que la Administración demandada se encuentra vinculada por dicha instancia económico-administrativa, cabe recordar también el criterio al respecto de acuerdos del TEAC de 26 de Mayo de 1999 y 4 de Junio de 2003 en torno a la Junta Arbitral de dicho Concierto precedente. Se reitera igualmente en este ámbito que no cabe eludir el sometimiento al régimen legal de conflictos bajo pretexto de una actual falta de constitución de unos órganos que irónicamente pende de la voluntad de las propias partes litigantes y que no hace sino alimentar una situación abusiva y de desamparo para los contribuyentes, que se ven así sujetos doblemente a tributación por la sola actitud renuente de las Administraciones a unificar sus criterios interpretativos y de aplicación, y obligados a un frecuentemente inútil peregrinar ante un doble orden de reclamaciones y recursos donde con harta frecuencia se ratifican las actuaciones de cada Administración enfrentada, con grave descrédito de la concertación y de las previsiones constitucionales y estatutarias al respecto".

El argumento del Abogado del Estado se centra en que si no hay Junta, es imposible someterse a ella, y, por tanto, aunque el conflicto pueda ser planteado, al margen de la Junta, el simple planteamiento no determina la aplicación automática del *art. 66.2 de la Ley del Concierto* , por lo que habrá de estarse a las normas generales de suspensión de la ejecución de actos contenidos en los *artículos 129 y 130 de la Ley Jurisdiccional* .

En principio, es a la Junta Arbitral prevista en el *art. 65 del Concierto* a la que correspondía conocer, según el *art. 66.1* , de los conflictos de competencia, entre otras materias, que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados, y los que surjan entre las Administraciones interesadas "como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales".

No se discute que la controversia planteada en este caso era subsumible en el supuesto de los conflictos de competencia a que se refiere la *Ley 12/2002, de 23 de Mayo* . El problema surge porque, pese a estar legalmente prevista su constitución, aún no se había formalizado la constitución de la Junta Arbitral, suscitándose la cuestión de qué hacer con las controversias que se planteen.

Según la sentencia del Tribunal Constitucional 26/2008 , "una interpretación de la normativa aplicable informada y presidida por el principio pro actione ha de conducir a apreciar que, pese a la no constitución formal de la Junta Arbitral prevista en la Ley del Concierto Económico, el litigio competencial en este caso suscitado entre la Diputación Foral de Álava y la Administración General del Estado con ocasión de la aplicación del concierto económico era residenciable ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, al que le corresponde el conocimiento de los litigios competenciales entre Administraciones Públicas basadas en el Derecho Administrativo".

Sin embargo, en el presente caso la recurrente, en la instancia, no pidió del órgano judicial que se pronunciara sobre si la competencia de las actuaciones controvertidas correspondía a la Administración General del Estado o a la Diputación Foral de Bizkaia, ya que se limitó a interesar la estricta aplicación de lo que dispone el *art. 66.2 de la Ley del Concierto* , esto es, la paralización de las actuaciones inspectoras del Estado una vez suscitado el conflicto, con declaración de nulidad de las seguidas después, y ordenando la remisión de lo actuado a la Junta Arbitral para que por dicho órgano se resuelva el conflicto.

En esta situación, y puesto que la Ley del Concierto establece un tipo singular de vía administrativa para resolver los conflictos de competencia entre la Administración Tributaria Foral y

la Administración Tributaria Estatal, que se configura como vía administrativa previa a la jurisdiccional, y que no fue posible utilizar, dada la falta de constitución formal de la Junta Arbitral, habiendo acudido la Diputación Foral a la vía judicial ordinaria, pero sin plantear el tema de fondo, la conclusión a que se llega es que el citado art. 66.2 sólo juega en los supuestos de intervención de la Junta Arbitral, lo que determina la necesidad de estimar los motivos tercero y cuarto articulados por el Abogado del Estado, en cuanto la sentencia anula las actuaciones de comprobación seguidas a partir del requerimiento de cese producido el 31 de Octubre de 2003 , declarando el deber de abstención y sometimiento a la Junta Arbitral del Concierto Económico .

En efecto, la norma cuestionada se encuentra incardinada dentro de la regulación de la Junta Arbitral, por lo que la obligación de paralización de actuaciones está unida a la viabilidad de la vía especial. Mantener otra interpretación suponía tener que esperar, una vez planteado el conflicto, a la constitución material de la Junta, habiendo respaldado, por ello, el Tribunal Constitucional, el recurso contencioso-administrativo para dirimir las discrepancias de competencia que puedan surgir entre las Administraciones, vía que ciertamente utilizó la Diputación Foral, pero sólo para conseguir la suspensión de las actuaciones llevadas a cabo por la Administración del Estado y para que se llevara el conflicto ante la Junta Arbitral".

Mutatis mutandi lo dicho por esta Sala en la parcialmente transcrita sentencia, de 10 de julio de 2008 , respecto del artº 66.2 de la Ley 12/2002 , es aplicable al artº 39.6 de la Ley 12/1981 , por lo que la falta de constitución formal de la Junta Arbitral hacía imposible la utilización del cauce procedimental previsto y con ello las consecuencias que se preveían en el artº 39.2 ; al anular el TEAC, en su resolución de 26 de mayo de 1999, todo lo actuado desde 22 de diciembre de 1994, por aplicación de lo dispuesto en el artº 39.6 , incurrió en infracción del ordenamiento jurídico, cumpliéndose todos los requisitos formales y materiales para que prospere el recurso de lesividad actuado. Por congruencia con la pretensión articulada, debe limitarse esta sentencia a anular la resolución del TEAC y ordenar la reposición de actuaciones al momento inmediatamente anterior a dictarse la resolución, para que el TEAC resuelva sobre la conformidad o no de las liquidaciones impugnadas objeto de la reclamación.

SÉPTIMO.- Sin imposición de las **costas** causadas, por imperativo de lo dispuesto en el art. 139.2 de la Ley Jurisdiccional .

Por lo expuesto, 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

Primero: Estimar el recurso de casación interpuesto contra la sentencia dictada, con fecha 28 de enero de 2003, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de dicho orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el num. 129/2000, la que casamos y anulamos.

Segundo: Estimar el recurso contencioso-administrativo de lesividad, contra la resolución del TEAC de 26 de mayo de 1999, la que se anula, ordenando la reposición de actuaciones al momento anterior a dictarse esta, debiendo el TEAC pronunciarse sobre la conformidad jurídica o no de las liquidaciones impugnadas objeto de la reclamación.

Tercero: Sin imposición de costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Juan Gonzalo Martinez Mico Emilio Frias Ponce Angel Aguillo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez **PUBLICACION.-** 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, el Secretario. Certifico.