Roj: **STS 2433/2022** - **ECLI:ES:TS:2022:2433**

Id Cendoj: **28079130022022100181**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **14/06/2022**
Nº de Recurso: **5405/2020**
Nº de Resolución: **729/2022**
Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**
Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 18/12/2017,**
SAN 1260/2020,
ATS 2233/2021,
STS 2433/2022

FONDO DOCUMENTAL

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 729/2022

Fecha de sentencia: 14/06/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5405/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 24/05/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 6

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5405/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 729/2022

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 14 de junio de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5405/2020, promovido por la Administración General del Estado, representada y con asistencia de la Abogacía del Estado, contra la sentencia de la Sección 6ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 12 de mayo de 2020, dictada en el procedimiento ordinario núm. 130/2018.

Comparece como parte recurrida la mercantil Mera Montiano, S.L., representada por el procurador de los Tribunales don Luis Fernando Granado Bravo, bajo la dirección letrada de doña Lourdes Capdevila González.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 12 de mayo de 2020 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó en parte el recurso 130/2018, promovido por la entidad Mera Montiano, S.L. frente a la resolución de 18 de diciembre de 2017, del Tribunal Económico Administrativo Central ["TEAC"], que inadmitió a trámite el recurso extraordinario de revisión formulado contra la resolución del Tribunal Económico Regional de Andalucía ["TEARA"], de 25 de julio de 2013, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas acumuladas núms. 11/1807/2012 y 14/1816/2012, instadas frente al acuerdo de liquidación, concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2005, y, contra el acuerdo de resolución de procedimiento sancionador. Consecuencia de la estimación parcial, el tribunal de instancia ordenó la retroacción de las actuaciones para que el TEAC resolviera el recurso extraordinario de revisión.

SEGUNDO.- La Sala de instancia, en lo que aquí interesa, estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"SEXTO.- A la vista de la doctrina expuesta en el anterior fundamento de derecho, debemos concluir que el recurso extraordinario de revisión era admisible por dirigirse contra un acto firme en vía administrativa, sin que a ello obste la circunstancia de que, contra la resolución del Tribunal Económico Regional de Andalucía de 25 de julio de 2013 hubiera sido interpuesto previamente recurso contencioso administrativo.

Ahora bien, esta declaración no puede traer consigo el examen del propio recurso extraordinario de revisión, como la parte plantea, pues el objeto del presente recurso contencioso-administrativo viene constituido por el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de diciembre de 2017 por el que se "inadmite a trámite el recurso extraordinario de revisión interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico Regional de Andalucía de 25 de julio de 2013.

Siendo esto así, procede la estimación parcial del recurso y acordar la retroacción de las actuaciones a fin de que por el Tribunal Económico Administrativo Central, que inadmitió el recurso extraordinario de revisión promovido por la representación procesal de MERA MONTIANO SL emita un pronunciamiento sobre las pretensiones deducidas por la recurrente.

Ello determina la estimación en parte del presente recurso, acordando la retroacción de las actuaciones para que el TEAC resuelva el correspondiente recurso extraordinario de revisión".

El abogado del Estado preparó recurso de casación contra la meritada sentencia, identificando como normas legales que se consideran infringidas: a) los artículos 12.1, 213.2 y 244.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [" LGT"]; b) los artículos 113, 125.1 y Disposición Adicional Primera de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE 2 de octubre) ["LPACAP"]; y c) el artículo 3.1 del Código Civil.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 21 de septiembre de 2020.

TERCERO.- Emplazadas las partes para su comparecencia ante este Tribunal Supremo, con remisión de los autos originales y del expediente administrativo, tras personarse las mismas, por auto de 4 de marzo de 2021, la Sección de Admisión de esta Sala Tercera acuerda:

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

Determinar, interpretando los artículos 213.1 y 244.1 de la LGT, qué debe entenderse por "actos firmes de la Administración tributaria" y por "resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos", aclarando así, si es admisible un recurso extraordinario de revisión contra una resolución de un órgano económico-administrativo que está siendo ya objeto de fiscalización en la vía judicial al haberse interpuesto contra la misma un recurso contencioso-administrativo.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1 Los artículos 12.1, 213.2 y 244.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.2 Los artículos 113, 125.1 y Disposición Adicional Primera de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

3.3 El artículo 3.1 del Código Civil.

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

CUARTO.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], el abogado del Estado, mediante escrito registrado el 22 de abril de 2021, interpuso el recurso de casación en el que, tras diferenciar entre la regulación del recurso extraordinario de revisión en la LGT (que dice ciñe el recurso extraordinario de revisión a los actos administrativos firmes sin más precisión) y en la LPACAP (que según afirma los artículos 113 y 125.1, relativos al recurso extraordinario de revisión en el Derecho administrativo general, se refieren únicamente, de forma expresa, a la firmeza en vía administrativa), responde a la cuestión planteada en el auto de admisión del presente recurso, considerando que de la interpretación del artículo 244.1 LGT se deduce que, "[...] a efectos del recurso extraordinario de revisión en el ámbito tributario, debe entenderse por "actos firmes" y "resoluciones firmes" frente a las que cabe interponer dicho recurso, las que lo son por no estar pendientes de recurso alguno, ni ser procedente ya su interposición, lo que supone que no pueden estar pendientes de recurso en sede judicial" y, por tanto -concluye-, "[...-] NO será admisible el recurso extraordinario, contra una resolución de un órgano económico-administrativo que está siendo ya objeto de fiscalización en la vía judicial, al haberse interpuesto contra la misma un recurso contencioso-administrativo" (págs. 12 a 14 del escrito de interposición).

Finalmente solicita de este Tribunal que "[...] fije doctrina en los términos que propugn[a] en el apartado tercero del presente escrito y dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del TEAC de 18-12-2017".

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, la representación procesal de la mercantil presenta, el día 21 de mayo de 2021, escrito de oposición en el que frente a la diferenciación propugnada de contrario entre la regulación del recurso de revisión en la LGT y la misma regulación en la LPACAP, afirma que "[...] la diferencia normativa entre la ley general -LPACAP- y la especial -la LGT- no existe, pues ambas se refieren a la posibilidad de interponer el recurso extraordinario de revisión contra actos firmes en vía administrativa, sin que ninguna de ambas normas que dicha firmeza lo sea total, una vez agotada la vía judicial" (pág. 5 del escrito de oposición).

Seguidamente, tras una extensa exposición tanto de la doctrina como de la jurisprudencia relativas a la interpretación de las normas, concluye que:

"1.- Resulta indubitado que la L.G.T. no exige para la admisibilidad del recurso extraordinario de revisión en materia tributaria la firmeza absoluta del acto administrativo tributario o de la resolución económico administrativa, pues tanto su art. 213 como el 244 aluden a actos firmes, sin más.

2.- Toda interpretación contraria conduciría al absurdo, pues llevaría a convertir este tipo de recurso en el recurso de revisión regulado en el art. 102 LJCA que, como es sabido, tiene naturaleza, no ya extraordinaria, sino excepcional, en cuanto implica una desviación de las normas generales y puede llegar a dejar sin efecto la cosa juzgada de la sentencia recurrida, de modo que, por ello, debe ser objeto de una aplicación y análisis muy mesurado y no sólo ha de circunscribirse a los motivos taxativamente señalados en la Ley sino que, además, éstos deben ser interpretados de manera estricta, sin que quepa la analogía para extender su ámbito de aplicación.

[...]

3.- No empece lo anterior el hecho de que no exista una doctrina jurisprudencial específica respecto a qué deba entenderse por actos firmes en vía tributaria a efectos del ejercicio de esta concreta acción.

4.- A mayor abundamiento, la interpretación del que hemos denominado como elemento constitucional y sus repercusiones a favor del principio *pro actione* no deben resultar ociosas" (págs. 17-18).

Por último, suplica a la Sala que "[...] en su día, dict[e] Sentencia por la que se declare no haber lugar al presente Recurso, con expresa imposición de las costas a la recurrente por aplicación del criterio objetivo del vencimiento, así como por su acreditada mala fe y temeridad".

SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 24 de mayo de 2022, fecha en que se inició, continuando la deliberación el día 31 de mayo de 2022 en que finalizó.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del recurso.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 12 de mayo de 2020, estimatoria parcial del recurso núm. 130/2018 formulado por la entidad Mera Montiano, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 18 de diciembre de 2017, que inadmitió el recurso extraordinario de revisión instado frente a la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Andalucía ["TEARA"], de 25 de julio de 2013, por la que se desestiman las reclamaciones económico administrativas acumuladas núms. 11/1807/2012 y 11/1816/2012 interpuestas contra el acuerdo de liquidación, de fecha 16 de abril de 2012, emitido por la Dependencia Regional de la Inspección, sede en Cádiz, de la Delegación Especial de Andalucía, de la Agencia Estatal de la administración Tributaria, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2005 y contra el acuerdo de resolución de procedimiento sancionador de 26 de abril de 2012, emitido por el mismo organismo, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2005.

SEGUNDO.- *Antecedentes del litigio.*

Son hechos relevantes para la comprensión del litigio los siguientes:

1) La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Andalucía giró a la mercantil Mera Montiano S.L. (aquí recurrida), liquidación por IVA de 2005, con una cuota de 84.448,36 euros y acuerdo sancionador, por el mismo impuesto y ejercicio, por importe de 101.011,92 euros.

2) Recurridos ambos acuerdos en vía económico-administrativa, fueron confirmados por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía en resolución de 25 de julio de 2013.

3) Contra la resolución del TEARA, interpuso la mercantil Mera Montiano, S.L. recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, registrado como procedimiento ordinario núm. 611/2013 que, por auto de dicha Sala del TSJ de Andalucía, de fecha 16 de julio de 2015, quedó suspendido hasta la finalización de proceso penal seguido en el Juzgado de Instrucción núm. 2 de Córdoba (Diligencias Previas 5629/2005).

4) Frente a la resolución del TEARA de 25 de julio de 2013, antes indicada, la mercantil Mera Montiano, S.L interpuso, además, recurso extraordinario de revisión ante el TEAC esgrimiendo la aparición, como documento esencial demostrativo de error, de una sentencia del Juzgado de lo Penal núm. 1 de Orense, de 14 de enero de 2015, recaída en juicio oral 46/2014 y confirmada por la Audiencia Provincial de Orense, en sentencia de 21 de junio de 2015 (rec. apelación 366/2015), aduciendo que en aquella sentencia penal se consideraron nulas, por vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio, las actuaciones de entrada y registro realizadas por la AEAT en el domicilio social de la mercantil Recuperaciones y Afinaciones S.L., y ello por cuanto la información obtenida en aquella actuación de entrada constituyó, dice, la base para las actuaciones de regularización tributaria seguidas respecto a la mercantil Mera Montiano, S.L.

5) El TEAC inadmitió el 18 de diciembre de 2017, al amparo del art. 244.3 LGT, el anterior recurso extraordinario de revisión, aduciendo que la resolución del TEARA no era firme, al haberse interpuesto contra ella el recurso contencioso 611/2013, pendiente de resolución.

6) La resolución de inadmisión del TEAC fue recurrida ante la Audiencia Nacional que estimó en parte el recurso en la sentencia de 12 de mayo de 2020, que ahora se recurre, que anuló la resolución de inadmisión del recurso de revisión para que el TEAC resolviera sobre el mismo.

TERCERO.- *Cuestión de interés casacional.*

La cuestión de interés casacional que identifica el auto de 4 de marzo de 2021, de la Sección de Admisión de esta Sala Tercera es la siguiente:

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

Determinar, interpretando los artículos 213.1 y 244.1 de la LGT, qué debe entenderse por "actos firmes de la Administración tributaria" y por "resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos", aclarando así, si es admisible un recurso extraordinario de revisión contra una resolución de un órgano económico-administrativo que está siendo ya objeto de fiscalización en la vía judicial al haberse interpuesto contra la misma un recurso contencioso-administrativo.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1 Los artículos 12.1, 213.2 y 244.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.2 Los artículos 113, 125.1 y Disposición Adicional Primera de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

3.3 El artículo 3.1 del Código Civil.

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

CUARTO.- *Marco normativo.*

El art. 213. de la Ley General Tributaria enumera los medios de revisión de los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones, y el art. 213.2 LGT precisa que:

"[....] 2. Las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, no podrán ser revisados en vía administrativa, cualquiera que sea la causa alegada, salvo en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217, rectificación de errores del artículo 220 y recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley [...]".

Y el artículo 244, que regula el recurso extraordinario de revisión dispone lo siguiente:

"[...] 1. El recurso extraordinario de revisión podrá interponerse por los interesados contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

[...]

En el ámbito del procedimiento administrativo común, la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común, establece en su art. 125. Objeto y plazos.

1. Contra los actos firmes en vía administrativa podrá interponerse el recurso extraordinario de revisión ante el órgano administrativo que los dictó, que también será el competente para su resolución, cuando concurra alguna de las circunstancias siguientes [...]".

En resumen, las actuaciones de revisión en materia tributaria se regulan específicamente por lo dispuesto en su normativa de aplicación, y supletoriamente por lo dispuesto en la LPAC, según establece la Disposición Adicional primera, punto 2.a) de la LPAC.

QUINTO.- *Doctrina jurisprudencial precedente.*

Sobre la cuestión de interés casacional, en relación a la interpretación del art. 244.1 LGT, no se invoca jurisprudencia específica en el ámbito tributario. Sin embargo, sí la hay, y es en la que se apoya la sentencia recurrida, respecto a la eventual simultaneidad de recurso extraordinario de revisión en vía administrativa, con la impugnación jurisdiccional de aquel acto firme contra el que se pretende interponer revisión extraordinaria. Esta jurisprudencia, aunque referida a la anterior Ley 30/1992 de 26 de diciembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones y Procedimiento Administrativo Común ["LRJAPC"], es perfectamente trasladable al actual art. 125 Ley 39/2015, de 1 de octubre de procedimiento administrativo común (LPAC) que no se separa, en esta cuestión, del precedente art. 118 de la LRJAPC, en la redacción introducida por la Ley 4/1999 de 13 de enero. En ambos preceptos se establece que el objeto del recurso extraordinario de revisión son los actos firmes en vía administrativa.

Pues bien, la jurisprudencia de nuestra Sala en el ámbito del procedimiento administrativo común, si bien ha establecido que la regla general debe ser la exclusividad del procedimiento judicial para alegar las los motivos que pudieran fundar la disconformidad a derecho del acto o actuación recurrida, incluidos los que pudieran sustentar el recurso de revisión, también ha precisado que este criterio general requiere que la invocación

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

de las causas de revisión en el proceso judicial resulte procesalmente viable, y que, en caso de no ser así, debe primar una interpretación conforme a la plenitud del derecho a la tutela judicial efectiva. En definitiva, los graves vicios que integran los distintos motivos de revisión pueden y deben ser alegados de manera tempestiva en el proceso judicial siempre que exista cauce procesal idóneo para ello, y, cuando haya recaído sentencia firme, mediante el recurso de revisión previsto en el art. 102 LJCA, que acoge sustancialmente los mismos motivos que el recurso de revisión administrativo. Ahora bien, fuera de estos casos, no cabe excluir de manera absoluta e incondicionada la posibilidad de que pueda entablarse un recurso de revisión contra una resolución administrativa frente a la que se haya interpuesto ya un recurso jurisdiccional, pues ello se opondría, en determinadas situaciones, a la plenitud del derecho a la tutela judicial efectiva. Por tanto, debe examinarse si, en el caso concreto, es posible que los motivos de revisión que se pretenden invocar en vía administrativa, han sido alegados ya como motivos de impugnación en el proceso judicial, o pueden serlo de forma tempestiva, por la fase procesal e instancia en que se encuentre el proceso.

Un examen sistematizado de las distintas posibilidades se efectúa en nuestra sentencia de 7 de junio de 2005 (rec. cas. 2018/2003), reiterada en la de 20 de diciembre de 2006 (rec. cas. 3909/2004) que dice como sigue:

"[...] SEGUNDO.- Sobre la posibilidad de simultanear un recurso jurisdiccional y un recurso extraordinario de revisión.

De la Sentencia recurrida y del razonamiento de la parte actora se comprueba que el tema controvertido es la posibilidad de simultanear un recurso extraordinario de revisión con un previo recurso contencioso administrativo contra la misma resolución administrativa. Esta Sala, en reciente Sentencia de 7 de junio de 2.005 (RC 2.018/2.003), ha recogido la jurisprudencia sobre la cuestión, que puede resumirse -en coincidencia con el planteamiento de la parte actora- en que existe incompatibilidad cuando el recurso extraordinario de revisión incide en las mismas causas de ilegalidad del acto que han tenido acceso a la vía jurisdiccional o que pueden solventarse en la misma. En dicha Sentencia decíamos:

[...] Ha de partirse de la consideración del recurso extraordinario de revisión previsto en el artículo 118 de la Ley 30/92, de 26 de noviembre , como un recurso excepcional que, aparte de una interpretación estricta de los motivos invocados -sólo los enumerados en dicho precepto-, impide examinar cuestiones que debieron invocarse en la vía de los recursos ordinarios o en el jurisdiccional contra el acto que puso fin a la vía administrativa, [...]

Por otra parte, estando en cuestión el acceso a la tutela judicial efectiva, ha de tenerse en cuenta a efectos de interpretación, la doctrina establecida al efecto por el Tribunal Constitucional, plasmada entre otras en sentencia 3/2004, de 14 de enero , según la cual: "una reiteradísima doctrina de este Tribunal viene afirmando que el derecho a la tutela judicial efectiva proclamado en el art. 24.1 CE comporta como contenido esencial y primario el de obtener de los órganos jurisdiccionales integrados en el Poder Judicial una resolución razonada y fundada en Derecho sobre el fondo de las pretensiones oportunamente deducidas por las partes. Cuando, como en este caso, se trata del derecho de acceso a la jurisdicción, pues el recurrente pretendía obtener una primera respuesta judicial sobre el fondo de los derechos e intereses sometidos a tutela, el principio pro actione despliega su máxima eficacia. Por ello, no obstante lo dispuesto por el art. 117.3 , una decisión como la que se impugna puede vulnerar el derecho proclamado en el art. 24.1 CE cuando la decisión judicial suponga la inadmisión de un proceso como consecuencia de un error patente, o cuando se base en una fundamentación irrazonable o arbitraria. También cuando se trate de la utilización de criterios interpretativos que por su rigorismo, formalismo excesivo o cualquier otra razón se revelen desfavorables para la efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva, o resulten desproporcionados entre los fines que se pretenden preservar y la consecuencia de cierre del proceso (por todas, STC 188/2003, de 27 de octubre , FJ 4, y las que en ella se citan)".

Partiendo de estas consideraciones generales, estamos ante un recurso administrativo extraordinario, en cuanto sólo pueden hacerse valer a través del mismo los concretos motivos de ilegalidad del acto que se establecen en la propia Ley (art. 118) y también en cuanto reabre la posibilidad de impugnación ante la Administración respecto de actos "firmes en vía administrativa", según expresión literal del referido art. 118 de la Ley 30/92 tras la reforma operada por Ley 4/1999 , expresión que viene a terminar con las discrepancias anteriores sobre el alcance de la firmeza (administrativa o jurisdiccional) de los actos susceptibles de tal recurso, y que debe considerarse a efectos de interpretación de la redacción anterior, en el sentido de que tal recurso resulta viable en cuanto se ha alcanzado dicha firmeza en vía administrativa, en cualquiera de las formas que ello se produce, ya sea por haberse agotado dicha vía o por no haber interpuesto recurso administrativo en plazo, como señalaba el artículo 118 de la Ley 30/92 en la redacción originaria.

Se desprende de la regulación legal, que el fundamento, justificación y finalidad de este recurso de revisión es garantizar al administrado la posibilidad de reaccionar frente a los concretos vicios del acto administrativo

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

señalados en el art. 118 , más allá de los reducidos plazos establecidos con carácter general para los recursos ordinarios, ampliando los mismos (caso de la primera causa de revisión a cuatro años) o fijando como *dies a quo,* para el cómputo de los plazos ampliados que se establecen, el momento en que se tiene conocimiento del vicio o causa de revisión (conocimiento del documento o sentencia judicial firme). Ello no impide que tales vicios o causas de ilegalidad del acto puedan hacerse valer a través de los recursos ordinarios, si concurren al tiempo de su interposición, lo que excluiría el ulterior recurso de revisión por las mismas causas, por cuanto ya habrían accedido al control de legalidad propio de la vía administrativa.

Tal planteamiento se proyecta de manera paralela en cuanto a la apertura de la vía judicial de la que la vía administrativa constituye un presupuesto, de manera que se producirá incompatibilidad con el recurso administrativo de revisión cuando el mismo incida en causas de ilegalidad del acto que ya han tenido acceso a la vía jurisdiccional o pueden solventarse en la misma, por cuanto no cabe la revisión por la Administración de los pronunciamientos judiciales en asuntos y sobre pretensiones que se han sometido a la potestad jurisdiccional. Por el contrario, el hecho de que se haya abierto un proceso judicial sobre el mismo acto o resolución administrativa ejercitando unas determinadas pretensiones de ilegalidad, no es obstáculo para acceder a la vía administrativa del recurso extraordinario de revisión haciendo valer alguna de las causas específicamente recogidas en el art. 118 de la Ley 30/92 , que no se han ejercitado en la vía judicial ni pueden solventarse en la misma, otra interpretación, además de no deducirse de la regulación legal, llevaría a denegar el acceso a la tutela judicial frente a tales vicios y causas de nulidad en contra de las previsiones legales que así lo autorizan y en virtud de una interpretación rigurosa y formalista contraria a dicho derecho fundamental, como señala la doctrina del Tribunal Constitucional antes citada.

En consecuencia, para determinar la viabilidad del recurso administrativo extraordinario de revisión en relación con un proceso judicial previo ha de atenderse a las circunstancias antes expuestas, y así, abierta la vía judicial, previo recurso administrativo ordinario, pueden ser diversas las situaciones:

A) que en la vía administrativa se hayan hecho valer las causas de ilegalidad previstas en el art. 118 de la Ley 30/92 , o se hayan incorporado al proceso judicial en trámite procesal adecuado al efecto sujetándolas al pronunciamiento que resuelva el recurso, en cuyo caso no puede acudirse al recurso extraordinario de revisión administrativa para reiterar el control administrativo y judicial sobre unas mismas causas de ilegalidad del acto de que se trate. Es a este caso al que responde la sentencia de 1 de diciembre de 1984, citada por el recurrente, por cuanto la primera causa del art. 118 , error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente, "al no ser sobrevenida es igualmente residenciable en la revisión o en el recurso contencioso administrativo y por tanto no es justificable la duplicidad de recursos para resolver una misma cuestión", sentencia que, además, proscribe la utilización simultánea de ambas vías, pero no la posibilidad de elegir una de ellas. Por lo demás, la especificidad de dicha causa primera del art. 118 se pone de manifiesto cuando, respecto de ella, la Ley se limita a ampliar el plazo de impugnación, pero no altera el dies a quo como respecto de las demás causas, al tratarse de un vicio apreciable en el mismo expediente y no sobrevenida.

B) La existencia de un proceso judicial que tenga por objeto el mismo acto o resolución administrativa y que haya terminado por sentencia firme. En tal caso, una antigua jurisprudencia (Ss. 26-11-73, 12-2-71, 25-10-60 y 12-5-61) a la que se refiere la parte recurrida y que se recoge por la doctrina, considerando que los supuestos de revisión administrativa son equivalentes a los del recurso de revisión judicial (art. 102 LJ), considera que habiendo recaído sentencia firme ha de acudirse para su revisión a la vía judicial. La coincidencia sustancial de tales motivos de revisión (administrativos y judiciales), permite hacerlos valer frente a la sentencia firme y producir semejantes efectos para la tutela judicial del administrado, lo que justifica la opción de la vía judicial sin merma para el derecho fundamental del interesado.

C) Finalmente, en el caso de que se haya iniciado un proceso judicial en relación con el mismo acto administrativo, previo recurso administrativo ordinario en el que no se hayan hecho valer las causas de ilegalidad previstas en el artículo 118 de la Ley 30/92 , en el proceso judicial no se efectúa valoración alguna sobre las mismas, salvo que se incorporen al debate del recurso contencioso administrativo en trámite procesal oportuno, por lo que, cuando no se produzca tal incorporación o la misma no sea posible, la existencia del proceso judicial no es obstáculo para la interposición de correspondiente recurso administrativo extraordinario de revisión, como presupuesto para acceder a la tutela judicial, de la que en otro caso se vería privado el Administrado, al no poder hacer valer frente al acto impugnado vicios o defectos que, precisamente por su gravedad e importancia, son objeto de una protección especial por la Ley, privación con fundamento en la existencia de un proceso previo en el que no se discuten tales vicios o defectos y, por lo tanto, no se efectúan pronunciamientos sobre los mismos, impidiendo el control administrativo y judicial del acto en tales aspectos sustanciales, en contra de los principios constitucionales y derecho a la tutela judicial que se invocan por las partes recurrentes.

No cabe apelar a la posibilidad de dejar adquirir firmeza a la sentencia dictada en vía judicial y pedir la revisión judicial de la misma por los motivos que establece la Ley de Jurisdicción, sustancialmente similares a los establecidos en el art. 118 de la Ley 30/92 , pues la perentoriedad de los plazos, a contar desde que se tuvo conocimiento del documento, impediría el acceso a ese control judicial, con la consiguiente quiebra del derecho a la tutela judicial constitucionalmente reconocido y para el que habilita el referido art. 118 [...]".

Por tanto, la regla general es que existe incompatibilidad cuando el recurso extraordinario de revisión incide en las mismas causas de ilegalidad del acto que han tenido acceso a la vía jurisdiccional o que pueden solventarse en la misma, pero cuando ello no resulte posible, será viable la interposición del recurso extraordinario de revisión. Por ello, la sentencia de 7 de junio de 2005, cit., concluye que en un caso en que el proceso estaba en fase de recurso de casación, debe admitirse la viabilidad del recurso de revisión ante la Administración, y ello por cuanto en fase de casación la alegación de los motivos del recurso de revisión no se compadece con las características de un "[...] recurso judicial extraordinario que por su propia naturaleza no permite la incorporación de cuestiones no suscitadas en la instancia, por lo que el interesado no podía obtener la tutela judicial de su derecho en dicha vía judicial y, por lo tanto, ha de considerarse abierta la posibilidad reconocida en el art. 118 de la Ley 30/92, de la que no puede ser privado por la genérica referencia a la existencia de aquel proceso judicial, en el que no se habían ejercitado ni se podían ejercitar las pretensiones de nulidad amparadas en la causa segunda del referido art. 118. Tampoco era factible esperar la firmeza de la sentencia en dicha vía judicial, pues con ello caducaría el derecho a la impugnación al transcurrir en exceso el plazo establecido al efecto sin recaer sentencia en casación [...]". Y la sentencia de 20 de diciembre de 2006, cit., excluye la compatibilidad entre la vía judicial y el recurso de revisión, cuando atendidas las fechas de los documentos que se pretendían aportar como fundamento de la revisión, resulta incontestable que pudieron aportarse en el proceso y "[...] esgrimir ante el Tribunal juzgador del recurso [...] la existencia de los informes y escritos aportados en el recurso de revisión[...] y aducir su contenido como demostrativos del error o la arbitrariedad [...]".

SEXTO.- *La doctrina jurisprudencial sobre el procedimiento administrativo común es también extensible al ámbito tributario. El juicio de la Sala.*

El tenor literal del art. 244.1 LGT no conduce a conclusiones diferentes a las establecidas en nuestras sentencias de 7 de junio de 2005 y de 20 de diciembre de 2006, cits., a propósito del recurso extraordinario de revisión en el marco del procedimiento administrativo común, y con las mismas limitaciones, esto es, que la simultaneidad del recurso extraordinario de revisión con la impugnación en vía judicial del mismo acto, solo es posible cuando, estando en curso el procedimiento judicial, no cabe hacer valer los eventuales motivos del recurso de revisión en el proceso judicial interpuesto para la impugnación del acto firme en vía administrativa, lo que exige verificar la fase o instancia en la que se encuentra el procedimiento judicial al tiempo de conocer los documentos o sentencia firme que sustenta el recurso de revisión.

No es un elemento relevante de interpretación la ausencia de mención explícita en el art. 244.1 LGT a que la firmeza de los actos que se pretende recurrir en revisión es la producida en vía administrativa, a diferencia del art. 125 LPAC, que sí precisa que el objeto de revisión son *"los actos firmes en vía administrativa.* Y no lo es porque la firmeza en vía administrativa, funcionalmente, es una noción común al procedimiento administrativo común y al tributario, que comporta la inviabilidad de utilizar medio de impugnación ordinarios alguno en la vía administrativa, ya sea por haber dejado transcurrir los plazos para su interposición, o por haber agotado las vías ordinarias de impugnación en vía administrativa, con independencia del curso que puede seguir una eventual impugnación en vía judicial, que requiere que el acto objeto de impugnación haya puesto fin a la vía administrativa (art. 25.1 LJCA). Y tampoco es significativa la mención del art. 244.1 LGT tanto a *"los actos firmes de la Administración tributaria",* por una parte, como a *"las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos",*pues ello obedece a la especificidad de los medios de revisión en vía administrativa que es propia de las leyes tributarias, lo que permite singularizar, conceptualmente, aquellos actos de la Administrativo tributaria que alcanzan la firmeza por no haberse interpuesto contra los mismos los medios de impugnación habilitados, de los que alcanzan firmeza administrativa previo agotamiento de esta vía de revisión económico administrativa.

Por consiguiente, procede fijar como doctrina de interés casacional que, a los efectos del art. 244 LGT, por *"actos firmes de la Administración tributaria"* y por *"resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos",* debe entenderse la producida en vía administrativa, y que los posibles motivos de recurso extraordinario de revisión, cuando la resolución firme de un órgano económico-administrativo está siendo ya objeto de fiscalización en la vía judicial, deben ser alegados en la misma, de manera que solo en el caso de que ello no sea posible por la fase o estado en que se encuentre el proceso judicial, será posible que se hagan valer mediante un recurso extraordinario de revisión al amparo del art. 244 LGT.

SÉPTIMO.- *Aplicación de la doctrina jurisprudencial y resolución de las pretensiones.*

En el caso de autos, también hemos de descender al examen de la situación concreta, extremo que no hace la sentencia recurrida, que se basa más bien en una aplicación automática de la excepcional compatibilidad entre la vía judicial y el eventual recurso de revisión, afirmación que, como se ha explicado no es correcta con ese alcance generalizado. Pero la solución de admitir en este caso la interposición de recurso extraordinario de revisión, sí es acertada por los motivos que explicamos a continuación.

El motivo de revisión alegado para el recurso de revisión es el del apartado a) del art. 244.1 LGT, aparición de documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido. La parte actora, hoy recurrida, aportó, con el carácter de documento nuevo de valor esencial, la sentencia del Juzgado de lo Penal núm. 1 de Ourense, de 14 de enero de 2015, recaída en el Juicio Oral 4672014, confirmada íntegramente por la Audiencia Provincial de Ourense en sentencia de 21 de junio de 2015, y ello por cuanto, sostiene, en la misma se declara probado que la entrada y registro que la inspección de la AEAT de Barcelona efectuó en la sede social de Recuperaciones y Afinaciones SL el 28 de abril de 2008 fue ilícita, al efectuarse con vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio social de la empresa. Sostiene que fue precisamente en ese actuación de registro en domicilio donde se recabaron los documentos, datos e informaciones que han sustentado la actuación inspectora para la regularización tributaria de la entidad mercantil Mera Montiano, S.L., aquí recurrida. La demanda, al igual que el escrito de interposición del recurso de revisión se extienden en consideraciones doctrinales y jurisprudenciales sobre la ilicitud de las pruebas y sobre su repercusión en las liquidaciones practicadas a la recurrente y en el procedimiento, invocando la denominada doctrina del la proscripción de utilizar como medios de prueba los procedentes de una actuación nula de pleno derecho. La parte recurrente argumenta también, en la interposición del recurso de revisión, que los documentos aportados podrían incardinarse en el motivo c) del apartado 1 del art. 244, propugnando una interpretación extensiva del concepto de "conducta punible".

Ahora bien, más allá de la caracterización de los motivos invocados, lo relevante ahora es que el recurso extraordinario de revisión, presentado en 21 de agosto de 2015, se inadmitió por dirigirse contra un acto que, siendo firme en vía administrativa, había sido impugnado mediante recurso contencioso-administrativo que se interpuso en 2013 (rec. cont-advo 611/2013 de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla). Por tanto, el recurso contencioso-administrativo se interpuso más de un año antes de la fecha de los documentos en que se sustenta el recurso extraordinario de revisión (la sentencia del Juzgado de lo Penal núm. 1 de Orense, es de 14 de enero de 2015, siendo confirmada por la de la Audiencia Provincial de Orense, en sentencia de 21 de junio de 2015). Un hecho relevante es que el recurso contencioso-administrativo quedó suspendido en su tramitación por auto de la Sala del TSJ de Andalucía, con sede en Sevilla, de fecha 16 de julio de 2015, hasta la finalización de proceso penal seguido en el Juzgado de Instrucción núm. 2 de Córdoba, Diligencias Previas 5629/2005, y el recurso extraordinario de revisión se interpuso el 21 de agosto de 2015, y la sentencia de la Audiencia Provincial es de 21 de junio de 2015.

Así las cosas, la Administración recurrente en casación no justifica en absoluto que, en el estado de suspensión que se encuentra el procedimiento judicial, haya resultado posible suscitar en el proceso judicial los motivos en que se sustenta el recurso extraordinario de revisión. Aunque hipotéticamente pudiera considerarse que existirá momento procesal para hacerlo, es obvio que en el estado de suspensión del procedimiento judicial y por la causa que se ha suspendido - prejudicialidad penal - la eventualidad de reanudar la tramitación está subordinada a una contingencia ajena a la propia dinámica procesal interna del recurso contencioso-administrativo (art. 40 de la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento civil). En estas condiciones, la perentoriedad de los plazos de tres meses para hacer valer los motivos de revisión (art. 244.5º LGT) pugna con una solución que remitiera a la invocación de los motivos del recurso de revisión al momento, futuro e indeterminado, en que se levante la suspensión del procedimiento judicial, sin que tampoco quepa afirmar categóricamente que tal aportación no pudiera ser rechazada por extemporánea si se realiza al tiempo de levantarse la suspensión. Por tanto, la solución más respetuosa con la plenitud de derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) es que los eventuales motivos de revisión puedan hacerse valer mediante el recurso extraordinario de revisión, como acordó la sentencia recurrida, sin predeterminar el curso procedimental que, en las específicas circunstancias de prejudicialidad penal del caso, deberá seguir el recurso de revisión. Por tanto, el recurso de casación debe ser rechazado, ya que la solución de la sentencia recurrida es correcta, aunque la base argumental presuponga una compatibilidad absoluta entre recurso de revisión y proceso judicial que, ya se ha explicado, no es tal.

OCTAVO.- *Costas.*

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, se mantiene el pronunciamiento contenido al respecto en la sentencia recurrida.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento sexto:

1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 5405/2020, interpuesto por la Abogacía del Estado, en la representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 12 de mayo de 2020 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó en parte el recurso 130/2018, promovido por la entidad Mera Montiano, S.L. frente a la resolución de 18 de diciembre de 2017, del Tribunal Económico Administrativo Central.

2.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ