

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094424

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1574/2024, de 9 de octubre de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1628/2023

### SUMARIO:

**Jurisdicción contencioso-administrativa. Inadmisibilidad del recurso. *Reformatio in peius*. Actos tardíos que modifican el presumido por silencio.** La Sala de instancia en su sentencia confirma la posibilidad legal de declarar la inadmisibilidad de la reclamación, una vez producida la desestimación presunta y recurrida en vía judicial, y reputa conforme a derecho, asimismo, el sentido de la decisión, al comprobar que, en efecto, se había superado el plazo de un mes al formular la reclamación. La recurrente considera que una vez que el TEAC incumple el plazo máximo de resolución establecido en el art. 240.1 LGT y el administrado ya ha ejercido su derecho a impugnar la desestimación presunta por silencio administrativo negativo, no cabe por parte del órgano revisor económico-administrativo la emisión de una resolución declarando la inadmisibilidad de la reclamación. Si actúa resolviendo de forma extemporánea una reclamación, declarando su inadmisibilidad, habiéndose obtenido con carácter previo una desestimación presunta por parte del interesado, está incurriendo en una *reformatio in peius* proscrita y, subsidiariamente, en una lesión del derecho de defensa del administrado, afirmando también que resulta obligado para el órgano judicial en estos casos analizar la legalidad de fondo de la desestimación presunta que fue objeto del recurso contencioso-administrativo inicialmente interpuesto por el recurrente. Considera la Sala que el contenido de la resolución expresa posterior no puede ser diferente del que habría tenido de ser la resolución tempestiva, y ello con independencia de que el interesado, haciendo uso de su derecho, ya hubiera ejercido su derecho a impugnar la desestimación presunta por silencio administrativo negativo y hubiera interpuesto el recurso procedente y por ello no cabe admitir que se vulnere el principio de *reformatio in peius*, pues la ulterior resolución expresa que declara que la reclamación es inadmisibile no empeora la situación que tenía el recurrente en el período comprendido entre la superación del plazo para resolver y la fecha de aquella resolución expresa, dado que, como advierte el Abogado del Estado y hemos reiterado en esta resolución, el silencio no es un acto ni, por tanto, declara o reconoce nada; en particular, no declara ni reconoce, ni puede hacerlo, que una reclamación en sí misma inadmisibile es admisible. El transcurso del plazo que la Administración tiene para resolver la reclamación no determina la adquisición por el recurrente de algún tipo de derecho, pues lo que la ley le permite es acceder a la "vía judicial superando los efectos de inactividad de la Administración", pero no le proporciona una situación "mejor" que la que tenía inicialmente. Tampoco puede considerarse vulnerado el principio general que prohíbe actuar contra los propios actos *venire contra factum proprium non valet*, que constituye un límite del ejercicio de un derecho subjetivo, de una facultad, o de una potestad, como consecuencia del principio de buena fe y, particularmente, de la exigencia de observar, dentro del tráfico jurídico, un comportamiento consecuente, pues su aplicación hubiera requerido la existencia de un acto propio de la Administración que reconozca (o al menos no cuestione) que la reclamación era admisible, por ejemplo, admitiéndola de hecho y resolviendo en cuanto al fondo. No se advierte que restrinja o limite el derecho de defensa, pues, de un lado, el dictado de la resolución fuera de plazo no implica vicio alguno de anulabilidad, dado que, como se ha expuesto, la ley obliga a la Administración a resolver expresamente "en todo caso" ( art. 240.1 LGT); y de otro, la ampliación del recurso a la resolución del TEAC acordada por la Sala de instancia ha permitido a la hoy recurrente aducir cuanto estimara conveniente respecto de la inadmisibilidad declarada en la resolución expresa dictada durante la tramitación del recurso contencioso-administrativo interpuesto contra el acto presunto de la Administración. Una vez sometida a control jurisdiccional la resolución expresa, el juzgador debe examinar la conformidad a derecho de la declaración de inadmisibilidad, y solo en el caso de que concluya que no era ajustada a derecho, examinar el fondo del asunto, pues la revisión de fondo de la cuestión suscitada requiere de una reclamación válida y tempestivamente interpuesta. Tampoco cabe apreciar infracción de los principios de primacía y efectividad del Derecho de la Unión Europea. La Sala establece como doctrina que una vez interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la desestimación presunta, por silencio administrativo, de la reclamación formulada ante un órgano revisor económico-administrativo, este puede dictar resolución expresa, de forma extemporánea, declarando la inadmisibilidad de la reclamación cuando constate la superación del plazo máximo para interponerla. A su vez, la respuesta a la segunda cuestión de interés casacional debe ser que la resolución expresa del órgano revisor, dictada fuera de plazo, que declara la inadmisibilidad de la reclamación por ser extemporánea, no incurre en *reformatio in peius* ni en ninguna otra infracción del ordenamiento jurídico, pues la revisión del fondo del asunto requiere de una reclamación válida y tempestivamente interpuesta. En tales casos, el juez *a quo* competente para resolver el recurso

contencioso-administrativo debe enjuiciar la conformidad a derecho de la decisión sobre inadmisibilidad declarada de forma extemporánea por el órgano administrativo y, solo en el caso de que concluya que no era ajustada a derecho, examinar el fondo del asunto [Vid., ATS de 26 de octubre de 2023 recurso n.º 1628/2023 (NFJ091287) y SAN de 19 de diciembre de 2022, recurso n.º 661/2017 (NFJ089045) que se confirma].

## PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 239 y 240.  
Ley 39/2015 (LPAC), arts. 24 y 119.  
Constitución Española, art. 103.

## PONENTE:

*Doña Maria de la Esperanza Cordoba Castroverde.*

Magistrados:

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Don ISAAC MERINO JARA  
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

## TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.574/2024

Fecha de sentencia: 09/10/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1628/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 01/10/2024

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 1628/2023

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1574/2024

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 9 de octubre de 2024.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 1628/2023, interpuesto por el procurador don Manuel Álvarez-Buylla Ballesteros, en representación de VANGUARD TOTAL WORLD STOCK INDEX FUND, contra la sentencia de 19 de diciembre de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 661/2017.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 19 de diciembre de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 661/2017 interpuesto contra la desestimación presunta de las reclamaciones formuladas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), relativas al Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), ejercicio 2012. El recurso fue posteriormente ampliado a la resolución expresa de 24 de julio de 2020, en la que, fuera de plazo, se declaró la inadmisión por extemporánea de la reclamación.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLO: Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de Vanguard Total World Stock Index Fund, debemos declarar y declaramos que resulta ajustada a Derecho la actividad administrativa identificada en el encabezamiento de esta sentencia y, en particular, la inadmisión de las reclamaciones económico-administrativas acordada por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de julio de 2020, imponiendo a la parte recurrente el pago de las costas procesales causadas en esta instancia" (sic).

#### **Segundo.**

Preparación del recurso de casación.

1. El procurador don Manuel Álvarez-Buylla Ballesteros, en representación de Vanguard Total World Stock Index Fund, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

(i) El artículo 24 de la Constitución Española, en conexión con el artículo 240 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) y con los principios de eficacia y eficiencia en la actuación administrativa derivados del artículo 3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP), así como con el principio de seguridad jurídica previsto en el artículo 9.3 CE.

(ii) La doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea -TJUE- y la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el principio de efectividad del Derecho de la Unión Europea.

2. La Sala de instancia, por auto de 23 de febrero de 2023, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, de un lado, el procurador don Manuel Álvarez-Buylla Ballesteros, en representación de Vanguard Total World Stock Index Fund, como parte recurrente, y de otro, el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrida, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

## Tercero.

Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 26 de octubre de 2023, apreció que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

" [...] 2.1. Determinar si, una vez interpuesto recurso contencioso-administrativo y definido su objeto en el escrito de interposición de ese recurso, dirigido contra un acto desestimatorio presunto, por silencio administrativo, de la reclamación formulada ante un órgano revisor económico-administrativo, este último puede dictar resolución expresa, de forma extemporánea, declarando la inadmisibilidad de la reclamación cuando constate la superación del plazo máximo para interponerla.

2.2. Dilucidar si, cuando la Administración resuelve de forma extemporánea una reclamación o recurso, declarando su inadmisibilidad, habiéndose obtenido por tanto con carácter previo una desestimación presunta por parte del interesado, está incurriendo en una reformatio in peius proscrita por nuestro ordenamiento, al impedir la revisión del fondo del asunto y limitar las ulteriores vías de recurso a la constatación de la existencia de la causa de inadmisibilidad invocada. En caso de no concurrir la reformatio in peius, precisar si estaríamos ante otra infracción del ordenamiento jurídico -como la del derecho de defensa- o frente a una mera irregularidad no invalidante.

2.3. Determinar si el juez a quo, en tales casos, debe limitarse a enjuiciar la conformidad a derecho de la decisión sobre inadmisibilidad declarada de forma extemporánea por el órgano administrativo y, solo en el caso de que concluya que no era ajustada a derecho, examinar el fondo del asunto; o si, por el contrario, está obligado a soslayar tal declaración de inadmisibilidad y analizar la legalidad de fondo de la denegación presuntamente derivada de la desestimación presunta. En otras palabras, si cabe un acto expreso tardío que no consista en la estimación de la pretensión o en su desestimación, en tal caso motivada.

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

Los artículos 237.1 y 240.1 Ley 58/2003, General Tributaria, (LGT) y 24 y 119.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC), sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso - artículo 90.4 LJCA-".

2. El procurador don Manuel Álvarez-Buylla Ballesteros, en la representación ya acreditada de Vanguard Total World Stock Index Fund, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 21 de diciembre de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Tras referir los antecedentes fácticos del recurso, sostiene que la interpretación de la Sala de instancia infringe el art. 24 de la CE, en conexión con el art. 240 LGT y con los principios de buena administración, eficacia y eficiencia de la actuación administrativa derivados del art. 3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público ("LRJSP"), así como el principio de seguridad jurídica previsto en el art. 9.3 CE, infracciones que quedan reforzadas a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ("TJUE") y de los tribunales españoles en cuanto a los principios de primacía y efectividad del Derecho UE, el cual no puede quedar sin efecto por obstáculos procesales nacionales que impidan o dificulten su obtención. Recuerda que, en este caso, la discusión de fondo que se planteaba se refiere a una cuestión (infracción del art. 63 TFUE por el trato fiscal discriminatorio otorgado a los fondos de inversión no residentes) sobre la que tanto el TJUE como el Tribunal Supremo ya han tenido ocasión de pronunciarse reiteradamente, habiendo concluido esa Sala ( vid. Sentencias de 13 y 14 de noviembre de 2019 - recursos 3023/2018 y 1344/2018-, y otras muchas dictadas posteriormente) que nos encontramos ante una infracción originaria, en la medida en que la normativa española reguladora del IRNR no concibe la posibilidad de exceso sobre el impuesto finalmente debido, ni prevé un mecanismo ordinario para su recuperación por el no residente. Añade que la existencia de un tratamiento discriminatorio injustificado en el caso

de la recurrente (vulnerador, por tanto, de la citada libertad de circulación de capitales) ya ha sido reconocida por la Sala de instancia en relación con otros dividendos de fuente española obtenidos (SSTAN de 11 de marzo de 2021, recurso 685/2016, y 17 de octubre de 2023, recurso 275/2018).

Aduce que la interpretación contenida en la sentencia de instancia no resulta ajustada a Derecho por cuanto desconoce la finalidad que inspira la figura del silencio negativo como garantía en pro del administrado ante la inactividad de la Administración, incurriendo en un supuesto de reformatio in peius. Recuerda que la doctrina y la jurisprudencia son unánimes en cuanto a la configuración del silencio negativo como una ficción legal en beneficio del administrado. A su vez, el art. 240.1 LGT señala lo siguiente: "1. La duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido ese plazo el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente".

Afirma que "[...] el punto de partida para el análisis de la cuestión jurídica que aquí nos ocupa pasa por la consideración de que el silencio negativo (i) constituye una auténtica garantía para el administrado, como respuesta frente al comportamiento patológico (y desgraciadamente frecuente, como reconoce el propio Auto de admisión) en que incurre la Administración cuando incumple sus plazos legales de resolución, y (ii) permite al administrado acceder a la vía judicial, actuando como un presupuesto procesal que habilita la obtención de la tutela judicial de sus intereses con superación de la inactividad de la Administración".

En este sentido, la sentencia de instancia, al confirmar el pronunciamiento de inadmisión del TEAC, desconoce y vulnera la finalidad y efectos del silencio negativo, desmejorando con ello un mecanismo que siempre se ha concebido en beneficio del administrado. Según la tesis de la Audiencia Nacional, si bien el silencio negativo serviría como garantía del administrado para salvar la inactividad de la Administración, dicha garantía sería relativa e incierta, dado que podría quedar vacía de contenido al permitir que la Administración (a la que pertenecen los órganos económico-administrativos) inadmita la reclamación previa a pesar de que el administrado hubiera ejercido ya su derecho a recurrir la desestimación presunta por silencio negativo.

Considera que "[...] de aceptarse la posibilidad de que una resolución extemporánea de la Administración (encarnada en este caso en el TEAC) adopte la forma de inadmisión, la ficción del silencio negativo no solo resultaría inane para los intereses del administrado, sino perjudicial y costosa, pues éste se habría visto obligado (por el propio mal funcionamiento de la Administración) a incurrir en costes procesales e iniciar una vía de recursos que no se habría puesto en marcha de haberse decretado por el TEAC, de forma tempestiva, la inadmisión de la reclamación económico-administrativa (en cuyo caso mi representado habría valorado otras posibles actuaciones y habría evitado los costes de elevar la discusión a los tribunales jurisdiccionales)".

A juicio de la recurrente "[...] si nos encontramos ante una ficción legal establecida en beneficio del administrado y que determina, en esencia, el ofrecimiento a este de un presupuesto procesal de acceso a la jurisdicción, no estaría justificado que tal ficción legal pueda quedar sin efecto a la postre como consecuencia de una resolución administrativa extemporánea y emitida cuando el administrado ya había reaccionado frente a la desestimación producida por el silencio negativo". Sostiene que la tesis de la sentencia de instancia, confirmando la inadmisión decretada por el TEAC, desarticula la función garantista con que se concibió el silencio negativo, desincentiva su uso y premia a la Administración incumplidora con el abono de las costas a las que se podrían ver expuestos aquellos administrados que decidiesen acudir a la vía judicial haciendo uso de la ficción del silencio negativo.

Concluye que las consecuencias que se derivan de la sentencia impugnada, al confirmar la inadmisión decretada tardíamente por el TEAC, atentan gravemente contra: i. El derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE, al desincentivar el uso del silencio negativo como un mecanismo de acceso a la jurisdicción; ii. La finalidad del silencio negativo previsto en el art. 240.1 LGT; iii. Los principios de eficacia y eficiencia establecidos en el art. 3 de la LRJSP, así como el principio de buena administración consagrado en los arts 9.3 y 103 CE y en el art. 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que se verían indudablemente comprometidos si se permitiese (mediante una interpretación como la contenida en la sentencia de instancia) perpetuar una práctica cada vez más frecuente del TEAC (y de otros órganos de la Administración) de incumplir los plazos de resolución que le vienen atribuidos legalmente, sin consecuencia alguna para el órgano incumplidor.

Seguidamente argumenta sobre la reformatio in peius que, a su juicio, se ha producido en el supuesto de autos respecto de la posición procesal de la recurrente. A tal fin, recuerda que el recurso contencioso-administrativo de instancia tuvo como objeto inicial una desestimación presunta del TEAC, lo que permitía a la hoy recurrente plantear (y a la Sala de instancia analizar) los argumentos de fondo que sustentan la solicitud de devolución del exceso de retenciones del IRNR en origen de este recurso.

Defiende que se ha producido una reformatio in peius, proscrita por nuestro ordenamiento jurídico, tanto desde el punto de vista de la resolución del TEAC, como desde el punto de vista de la sentencia impugnada:

En primer lugar, la resolución del TEAC ha supuesto una reformatio in peius al agravar la situación de la recurrente, impidiendo la revisión del fondo del asunto a la cual ya había tenido derecho cuando interpuso su recurso contencioso-administrativo. Cita las Sentencias de la Audiencia Nacional de 1 de octubre de 2009 (rec. 83/2006) y 29 de octubre de 2009 (rec. 66/2006).

En segundo lugar, considera que la propia sentencia impugnada también incurre en reformatio in peius al invocar una causa de inadmisión en la vía económico-administrativa a pesar de que en el momento de interponerse el recurso contencioso-administrativo (contra el silencio negativo del TEAC) el administrado estaba impugnando una desestimación presunta. Sostiene que no cabe que la Audiencia Nacional reduzca el ámbito del recurso iniciado frente a la desestimación presunta como consecuencia de una resolución de inadmisión dictada por el TEAC fuera de plazo y no entre a analizar las cuestiones de fondo planteadas.

En definitiva, la configuración del silencio como una ficción legal que permite al administrado tener por desestimada su reclamación debió impedir, a su juicio, que tanto el TEAC como la Audiencia Nacional se limitasen a señalar la causa de inadmisión por extemporaneidad en la vía económico-administrativa, pues con ello se estaría perjudicando a quien legítimamente contaba en el momento de interposición del recurso judicial con una presunción de contenido meramente desestimatorio.

Sobre la infracción de los principios de primacía y efectividad del Derecho de la Unión Europea señala que la eventual extemporaneidad de las reclamaciones económico-administrativas, interpuestas precisamente para restaurar el perjuicio ocasionado por la existencia de una infracción del Derecho UE que se ubica al nivel de la propia norma española (que sigue sin contemplar la posibilidad de exceso para el no residente así como el procedimiento para su recuperación), no puede ser un obstáculo para la efectividad de los derechos y garantías otorgados por el ordenamiento comunitario. No puede imponerse la referida extemporaneidad a la parte cuando para poder recuperar los importes indebidamente ingresados en contravención del Derecho UE se le ha obligado a tener que "recorrer" toda la vía administrativa, económica-administrativa y judicial, a pesar de no existir un cauce previsto en nuestra norma para que pudiera hacer valer su derecho.

Deduca las siguientes pretensiones:

"[...] a) Respuesta a las cuestiones con interés casacional

Por lo que se refiere al pronunciamiento que se solicita de esa Excma. Sala, las cuestiones identificadas en el Auto de admisión de este recurso de casación fueron las siguientes:

(i) " Determinar si, una vez ya interpuesto recurso contencioso-administrativo y definido su objeto en el escrito de interposición de ese recurso, dirigido contra un acto desestimatorio presunto, por silencio administrativo, de la reclamación formulada ante un órgano revisor económico-administrativo, éste último puede dictar resolución expresa, de forma extemporánea, declarando la inadmisibilidad de la reclamación cuando constate la superación del plazo máximo para interponerla."

Consideramos que esta cuestión debe responderse en sentido negativo, esto es, una vez que el TEAC incumple el plazo máximo de resolución establecido en el art. 240.1 LGT y el administrado ya ha ejercido su derecho a impugnar la desestimación presunta por silencio administrativo negativo no cabe por parte del órgano revisor económico-administrativo la emisión de una resolución declarando la inadmisibilidad de la reclamación.

(ii) " Dilucidar si, cuando la Administración resuelve de forma extemporánea una reclamación o recurso, declarando su inadmisibilidad, habiéndose obtenido por tanto con carácter previo una desestimación presunta por parte del interesado, está incurriendo en una reformatio in peius proscrita por nuestro ordenamiento, al impedir la revisión del fondo del asunto y limitar las ulteriores vías de recurso a la constatación de la existencia de la causa de inadmisibilidad invocada. En caso de no concurrir la reformatio in peius, precisar si estaríamos ante otra infracción del ordenamiento jurídico -como la del derecho de defensa- o frente a una mera irregularidad no invalidante."

En nuestra opinión, la recta interpretación del derecho a la tutela judicial efectiva recogido en el art. 24.1 CE y el principio de seguridad jurídica previsto en el art. 9.3 CE determina que la actuación descrita en la cuestión planteada produzca una reformatio in peius proscrita por nuestro ordenamiento jurídico.

Subsidiariamente, de no compartirse tal conclusión por esa Sala, consideramos que la resolución de inadmisión del órgano económico-administrativo ocasionaría, en todo caso, una lesión del derecho de defensa del administrado. A este respecto, y como hemos apuntado, debe tenerse en cuenta que las posibilidades de defensa de quien recurre frente al silencio negativo ya se encuentran de por sí limitadas debido a la ausencia de una resolución expresa y motivada contra la que poder dirigirse, por lo que resulta más grave si cabe que dichas posibilidades de defensa se limiten a la postre todavía más por una resolución expresa dictada fuera de plazo que inadmita la reclamación económico-administrativa y reduzca la discusión a la constatación de la existencia de la causa de inadmisibilidad invocada por el órgano económico-administrativo.

(iii) " Determinar si el juez a quo, en tales casos, debe limitarse a enjuiciar la conformidad a derecho de la decisión sobre inadmisibilidad declarada de forma extemporánea por el órgano administrativo y, solo en el caso de que concluya que no era ajustada a derecho, examinar el fondo del asunto; o si, por el contrario, está obligado a soslayar tal declaración de inadmisibilidad y analizar la legalidad de fondo de la denegación presuntamente derivada de la desestimación presunta. En otras palabras, si cabe un acto expreso tardío que no consista en la estimación de la pretensión o en su desestimación, en tal caso motivada."

De acuerdo con lo expuesto en este escrito, consideramos que la recta interpretación de la figura del silencio negativo, la aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva y el principio de primacía del Derecho UE deben

imponer al juez "a quo" minimizar las consecuencias de la declaración de inadmisibilidad decretada tardíamente por el TEAC, siendo obligado para el órgano judicial en estos casos analizar la legalidad de fondo de la desestimación presunta que fue objeto del recurso contencioso-administrativo inicialmente interpuesto por el recurrente.

b) Pretensión que se deduce en el marco de este recurso de casación

Por lo que se refiere a la pretensión que mi representado deduce, consideramos que procede que esa Excm. Sala a la que hoy respetuosamente nos dirigimos case y anule la Sentencia de la AN de 19 de diciembre de 2022 contra la que se dirige este recurso de casación, retrotrayendo las actuaciones para que la AN entre a analizar los motivos de fondo y la prueba aportada por mi mandante que justifican las solicitudes de devolución en origen de este recurso." (sic).

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte Sentencia por la que se acuerde casar la Sentencia impugnada, ordenando la retroacción de las actuaciones para que la AN entre a analizar los motivos de fondo y las pruebas que justifican la solicitud de devolución en origen de este recurso" (sic).

#### Cuarto.

Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 13 de febrero de 2024.

Aduce, en primer término, que la consecuencia legal de la presentación de la reclamación fuera de plazo es que el acto de liquidación ganó firmeza.

En segundo término, señala que la declaración de inadmisibilidad es un contenido propio de la resolución económico-administrativa, conforme al apartado 3 del art. 239 de la LGT; no existe trámite ni pronunciamiento de admisión.

Seguidamente, sostiene que respecto de una resolución " tardía", la ley no establece regulación especial alguna, en particular respecto de su contenido. Es decir, el hecho de que sea tardía no afecta a lo que el TEAC podía -en realidad, debía, pues estamos en el estrictamente reglado ámbito tributario- resolver.

Afirma que, ya sea mediante resolución tempestiva o tardía, el TEAC no puede sino actuar conforme a Derecho en la decisión que adopte (que está obligado a adoptar), de modo que si constata que la reclamación se presentó fuera de plazo, la única resolución que puede dictar sin infringir manifiestamente la ley es una resolución que declare la reclamación inadmisibile, lo cual es compatible con el hecho de que el interesado haya hecho uso (voluntario) de la posibilidad de acudir a la vía contencioso-administrativa que le proporciona el art. 240.1 de la LGT. Cita el art. 36.4 LJCA.

En relación con la naturaleza del silencio administrativo negativo, aduce que no es un acto de la Administración. Cita la STC 52/2014, de 10 de abril de 2014 y la STS de 31 de marzo de 2009 (RC 380/2005).

Considera que "[c]uando se ha dado el silencio negativo no ha habido acto, pero sigue siendo necesario que la Administración lo dicte. No hay duda de que cuando lo hace (aunque sea tardíamente) no está vinculada al sentido del silencio porque éste no es ni acto administrativo, ni acto propio, ni acto de ninguna clase, sino una manera de dejar expedito el acceso del interesado a la jurisdicción. No hay duda de que no estando vinculada al sentido del silencio; a lo que sí lo está es a la ley aplicable, en obediencia y aplicación de la cual debe dictar esa resolución expresa. Su contenido, por tanto, ha de ser el mismo que el que habría sido propio de la resolución tempestiva, y esto con independencia de que se haya interpuesto o no el " recurso administrativo o contencioso-administrativo que resulte procedente".

Realiza dos precisiones a la primera cuestión de interés casacional:

a) Antes de acordarse la ampliación del recurso a la resolución expresa no existió, como objeto del recurso contencioso, acto administrativo alguno. No hay un "acto presunto", pues tal cosa no tiene cabida en nuestro ordenamiento. En rigor, no hay una " actividad administrativa impugnabile" sino un mecanismo legal que facilita el acceso a la tutela judicial.

b) Después de acordarse la ampliación (instada por la recurrente) no hay duda de que el objeto del recurso es el acto administrativo expreso: verdadero acto que puso fin a la vía administrativa, cuya conformidad a Derecho ha de determinar el juzgador.

Recuerda que la cuestión de interés casacional versa sobre si el TEAC, una vez abierta la vía judicial mediante la técnica del silencio (mecanismo optativo para la recurrente, que hizo voluntario y legítimo uso de él), tenía restringida sus competencias para decidir -en el sentido de si se veía privado de decidir algo que sí podría haber acordado si se hubiera atendido al plazo de un año-. La respuesta es negativa:

"[...] No hay disposición alguna que lo establezca o sugiera, ni en la LGT ni en la LJCA, ni tampoco en la normativa general de la LPAC.

b) Lo que hay es justamente lo contrario, de manera expresa y enfática:

a. Es categórica la ley cuando exige que en todo caso se dicte resolución expresa ( art. 21.1 de la LPAC; art. 240.1, párrafo segundo, de la LGT, que inmediatamente a continuación de habilitar al interesado para " entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente", dice: " El tribunal deberá resolver expresamente en todo caso").

b. Esa resolución expresa es la de la reclamación interpuesta, sin que la demora en dictarla afecte a su contenido. Cuando el silencio es negativo, el órgano administrativo no está limitado en nada, en contraposición a lo que sucede cuando es positivo (porque en este caso sí hay verdadero acto). Lo establece el art. 24.3 de la LPAC ("... la resolución expresa posterior al vencimiento del plazo se adoptará por la Administración sin vinculación alguna al sentido del silencio").

c. Esa resolución, claro está, debe ser conforme a Derecho, lo que implica dar cumplimiento a los ya vistos términos imperativos del art. 239.4: " Se declarará la inadmisibilidad en los siguientes supuestos: (...) b) Cuando la reclamación se haya presentado fuera de plazo".

d. Una vez dictada la resolución expresa ésta surte plenos efectos jurídicos, los que le son propios, pues de otro modo carecería de sentido su impugnabilidad en vía contencioso-administrativa, la cual es completamente indiscutible a la vista del ya citado art. 36.4 de la LJCA.

Por lo tanto, en caso de que en efecto (como aquí sucede) la reclamación se hubiera interpuesto más allá del legal plazo de un mes, la resolución tardía no solo puede sino que debe, para ser conforme a la ley, declarar su inadmisibilidad".

En relación con la segunda cuestión de interés casacional, atinente a si la ulterior resolución expresa que declara que la reclamación es inadmisibile empeora la situación que tenía el recurrente en el período comprendido entre la superación del plazo para resolver y la fecha de aquella resolución expresa, afirma que la respuesta es negativa porque el silencio no es un acto ni, por tanto, declara o reconoce nada; en particular, no declara ni reconoce, ni puede hacerlo, que una reclamación en sí misma inadmisibile es admisible. Añade que, en nuestro caso, el principio de interdicción de venir contra los propios actos no es de aplicación porque no hay previo o primer acto alguno contra el que la resolución expresa venga.

Sostiene que no hay infracción del ordenamiento jurídico en el hecho de que la resolución expresa fuera tardía. El dictado de la resolución fuera de plazo no implica ni vicio de nulidad, ni causa de inadmisibilidad, ni irregularidad no invalidante.

Por último, en relación con la tercera cuestión considera que merece una respuesta positiva, pues una vez sometida a control jurisdiccional esa resolución expresa, el juzgador debe examinar la conformidad a Derecho de la declaración de inadmisibilidad, sin restricción alguna.

Insiste en que en que el silencio administrativo no engendra un acto administrativo, como parece sostener el recurrente cuando cuestiona que la Administración pueda (mediante la resolución tardía) inadmitir " la reclamación previa a pesar de que el administrado hubiera ejercido ya su derecho a recurrir la desestimación presunta por silencio negativo". Late en esta manera de expresarse no solo que esa " desestimación presunta por silencio negativo" es un auténtico acto administrativo, sino que, además, incluye la admisión de la reclamación "desestimada". Reitera que no ha habido ni admisión de la reclamación ni desestimación de la misma, ni ha podido haberla porque no ha habido acto, ni la ley presume que lo haya habido ni que tenga tal o cual contenido. El efecto favorable para el interesado es permitirle, si quiere, el acceso a la jurisdicción, pero no desde una posición mejorada sino desde la posición que tenía, ni mejor ni peor.

Defiende que la situación y suerte del recurso no habría sido distinta en caso de no haberse dictado resolución expresa; en tal caso, como el silencio negativo no es un acto sino un mecanismo para acceder a la jurisdicción, el objeto del recurso habría sido, materialmente, el acto objeto de la reclamación económico-administrativa. Es un acto que para poder ser objeto de un recurso necesita haber agotado la vía administrativa - para lo que es precisa la interposición de la reclamación económico-administrativa-. Por tanto, su revisión jurisdiccional incluye la verificación de que en efecto tal presupuesto concurre. El derecho de defensa también lo tiene la administración demandada, y ésta puede legítimamente alegar los defectos que impiden el examen de la cuestión de fondo -técnicamente, causas de inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo-, incluso mediante alegaciones previas.

En relación con la aducida infracción de los principios de primacía y efectividad del Derecho de la Unión Europea se remite a lo razonado en la sentencia impugnada en casación y recuerda que lo aquí se cuestiona es la aplicación de normas de procedimiento que son presupuesto del acceso a la decisión jurisdiccional sobre el fondo.

Concluye respecto de la pretensión deducida por la recurrente que:

"[...] La respuesta que merecen las cuestiones de interés casacional objetivo es la siguiente:

1. En caso de recurso contencioso-administrativo interpuesto por quien formuló fuera de plazo una reclamación económico-administrativa que, al cabo del plazo legal para resolver, siguió pendiente de resolución por

el tribunal económico- administrativo, éste sigue legalmente obligado a dictar resolución y ésta no solo puede sino que debe, para ser conforme a la ley, declarar la inadmisibilidad de aquella reclamación.

2. Tal resolución que declara la inadmisibilidad de la reclamación extemporánea no incurre en reformatio in peius ni en ninguna otra infracción del ordenamiento jurídico.

3. El juez a quo competente para resolver el recurso contencioso-administrativo contra tal resolución no está obligado a soslayar, ni puede soslayar, la declaración de inadmisibilidad, pues ésta constituye el contenido propio de la decisión sometida a control jurisdiccional. La resolución tardía no tiene limitaciones en cuanto a los pronunciamientos que, conforme al art. 239.3 de la LGT, puede adoptar.

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

## Quinto.

Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 15 de febrero de 2024, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 21 de junio de 2024, se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 1 de octubre de 2024, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste, en primer término, en determinar si, una vez interpuesto recurso contencioso-administrativo y definido su objeto en el escrito de interposición de ese recurso, dirigido contra un acto desestimatorio presunto, por silencio administrativo, de la reclamación formulada ante un órgano revisor económico-administrativo, este último puede dictar resolución expresa, de forma extemporánea, declarando la inadmisibilidad de la reclamación cuando constate la superación del plazo máximo para interponerla.

En segundo lugar, dilucidar si, cuando la Administración resuelve de forma extemporánea una reclamación o recurso, declarando su inadmisibilidad, habiéndose obtenido por tanto con carácter previo una desestimación presunta por parte del interesado, está incurriendo en una reformatio in peius proscrita por nuestro ordenamiento, al impedir la revisión del fondo del asunto y limitar las ulteriores vías de recurso a la constatación de la existencia de la causa de inadmisibilidad invocada. En caso de no concurrir la reformatio in peius, precisar si estaríamos ante otra infracción del ordenamiento jurídico -como la del derecho de defensa- o frente a una mera irregularidad no invalidante.

Y, por último, determinar si el juez a quo, en tales casos, debe limitarse a enjuiciar la conformidad a derecho de la decisión sobre inadmisibilidad declarada de forma extemporánea por el órgano administrativo y, solo en el caso de que concluya que no era ajustada a derecho, examinar el fondo del asunto; o si, por el contrario, está obligado a soslayar tal declaración de inadmisibilidad y analizar la legalidad de fondo de la denegación presuntamente derivada de la desestimación presunta. En otras palabras, si cabe un acto expreso tardío que no consista en la estimación de la pretensión o en su desestimación, en tal caso motivada.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión y la sentencia objeto de impugnación, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1. La hoy recurrente, Vanguard Total World Stock Index Fund, fondo de inversión que tiene su residencia fiscal en Estados Unidos, solicitó a la AEAT, el 22 de octubre de 2015, mediante la presentación de las declaraciones (modelos 210) correspondientes a las rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente que le afectan, la devolución de las cantidades que le habían sido retenidas a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre los dividendos obtenidos de sus inversiones en acciones españolas, en el ejercicio 2012.

2.2. Los días 20, 24, 25 y 26 de mayo de 2016, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT de Madrid, notificó a la interesada las liquidaciones provisionales que finalizaban los procedimientos de gestión tributaria de comprobación limitada que estaban en curso, resolviendo que no resultaba cantidad alguna a devolver.

2.3. Frente a dichas liquidaciones interpuso, el día 15 de julio de 2016, ante el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) las correspondientes reclamaciones económico-administrativas.

2.4. Transcurrido el plazo de un año previsto en el artículo 240 LGT sin haber obtenido respuesta del TEAC, la reclamante interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, lo que hizo el 21 de julio de 2017.

2.5. Durante la tramitación del recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, el TEAC dictó resolución el 24 de julio de 2020, acordando la inadmisión de las reclamaciones acumuladas por haberse formulado transcurrido el plazo de un mes previsto en el artículo 235.1 LGT.

2.6. El 28 de septiembre de 2020, la recurrente solicitó la ampliación del recurso a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de julio de 2020, lo que se acordó por la Sala en auto de 19 de enero de 2021.

2.7. La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó sentencia desestimatoria el 19 de diciembre de 2022, en la que se confirma la inadmisibilidad de las reclamaciones declarada por el TEAC en la resolución expresa, al comprobar que se había superado el plazo de un mes para formular la reclamación.

Esta resolución, que constituye el objeto del presente recurso de casación, funda su decisión en el criterio sentado en una sentencia previa de esa misma sección, dictada el 28 de octubre de 2022 -recurso n.º 663/2017-, que sostiene, por lo que ahora interesa, que solo se ha aceptado de forma excepcional que no puede declararse la inadmisibilidad de un recurso en supuestos en los que ha existido un acto propio que suponía la admisión, no así en casos como el presente, en que no existe un acto propio del TEAC del que pueda inferirse el rechazo de la causa de inadmisibilidad. Y concluye aseverando que "(l)a decisión del recurrente de no esperar a la resolución expresa y, en ejercicio legítimo de sus derechos, acudir a la vía contencioso-administrativa no subsana la extemporaneidad del recurso y así se infiere de la lectura del art 240 de la LGT que regula los efectos de la superación del plazo para resolver en el que no se encuentra el pretendido por la recurrente".

## Segundo.

Marco normativo.

1. Conforme al auto de admisión, se plantea la necesidad de interpretar los artículos 237.1 y 240 de la Ley 58/2003, General Tributaria ["LGT"].

"Artículo 237. Extensión de la revisión en vía económico-administrativa.

1. Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante".

"Artículo 240. Plazo de resolución.

1. La duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido ese plazo el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente.

El tribunal deberá resolver expresamente en todo caso. Los plazos para la interposición de los correspondientes recursos comenzarán a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa.

2. Transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta ley".

2. Asimismo, será preciso atender al artículo 24 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas ["LPAC"], que preceptúa, por lo que a este recurso interesa, lo que a continuación se transcribe:

"1. (...) El sentido del silencio también será desestimatorio en los procedimientos de impugnación de actos y disposiciones y en los de revisión de oficio iniciados a solicitud de los interesados (...).

2. (...) La desestimación por silencio administrativo tiene los solos efectos de permitir a los interesados la interposición del recurso administrativo o contencioso-administrativo que resulte procedente.

3. La obligación de dictar resolución expresa a que se refiere el apartado primero del artículo 21 se sujetará al siguiente régimen:

a) (...)

b) En los casos de desestimación por silencio administrativo, la resolución expresa posterior al vencimiento del plazo se adoptará por la Administración sin vinculación alguna al sentido del silencio.

4. Los actos administrativos producidos por silencio administrativo se podrán hacer valer tanto ante la Administración como ante cualquier persona física o jurídica, pública o privada. Los mismos producen efectos desde el vencimiento del plazo máximo en el que debe dictarse y notificarse la resolución expresa sin que la misma se

haya expedido, y su existencia puede ser acreditada por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, incluido el certificado acreditativo del silencio producido (...)".

Y al artículo 119.3 LPAC, que dispone:

"3. El órgano que resuelva el recurso decidirá cuantas cuestiones, tanto de forma como de fondo, plantee el procedimiento, hayan sido o no alegadas por los interesados. En este último caso se les oirá previamente. No obstante, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por el recurrente, sin que en ningún caso pueda agravarse su situación inicial".

## Tercero.

Criterio interpretativo de la Sala.

1. La cuestión que suscita el presente recurso de casación se contrae, tal como expone el auto de admisión, a determinar los efectos del silencio administrativo negativo por la superación del plazo máximo previsto por ley para la resolución de un recurso y a dilucidar si le está permitido al órgano administrativo competente resolver de forma extemporánea declarando la inadmisibilidad del recurso, así como a las facultades del juez cuando se ha sometido a revisión contencioso-administrativa la desestimación presunta y posteriormente ha recaído resolución de inadmisibilidad a la que se amplía el recurso.

Justifica el auto de admisión el interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, en tres consideraciones. En primer término, en que de forma frecuente los órganos revisores agotan el plazo máximo para resolver las reclamaciones, por lo que la situación acaecida en esta litis es susceptible de presentarse a menudo, siempre que el recurrente haga uso de la posibilidad de esgrimir una resolución presunta para acudir a la vía judicial, sin conocer al interponerlo si el órgano administrativo va a apreciar ulteriormente una causa de inadmisibilidad en su reclamación. En segundo lugar, en la existencia de sentencias de la Audiencia Nacional en las que se admite la posibilidad de entender subsanado el vicio de extemporaneidad cometido con ocasión de la formulación de un recurso de reposición en atención a la actuación posterior de la administración [ SAN de 1 de octubre de 2009, dictada en el recurso 83/2006 (ECLI:ES:AN:2009:4696)]. Y, por último, en que no existe un pronunciamiento de esta Sala en la que se clarifique la concreta cuestión formulada, en la que se plantean problemas relacionados con los efectos del silencio administrativo negativo y con el alcance de la reformatio in peius.

2. La Sala de instancia en su sentencia confirma la posibilidad legal de declarar la inadmisibilidad de la reclamación, una vez producida la desestimación presunta y recurrida esta en vía judicial, y reputa conforme a derecho, asimismo, el sentido de la decisión, al comprobar que, en efecto, se había superado el plazo de un mes al formular la reclamación.

Por su parte, la recurrente considera que la interpretación contenida en la sentencia impugnada en casación no resulta ajustada a Derecho por cuanto desconoce la finalidad que inspira la figura del silencio negativo como garantía en pro del administrado ante la inactividad de la Administración, incurriendo en un supuesto de reformatio in peius. Recuerda que la doctrina y la jurisprudencia son unánimes en cuanto a la configuración del silencio negativo como una ficción legal en beneficio del administrado. Sostiene que, a pesar de haber visto desestimada inicialmente, por la Agencia Tributaria, su solicitud de devolución del IRNR, el haber obtenido una decisión de inadmisión posterior a la desestimación presunta recurrida en vía judicial habría impedido el análisis del fondo del asunto que determinó la denegación de la devolución, lo que, en definitiva, le priva de una oportunidad con la que legítimamente contaba al interponer el recurso contencioso-administrativo.

En esencia, defiende que, una vez que el TEAC incumple el plazo máximo de resolución establecido en el art. 240.1 LGT y el administrado ya ha ejercido su derecho a impugnar la desestimación presunta por silencio administrativo negativo, no cabe por parte del órgano revisor económico-administrativo la emisión de una resolución declarando la inadmisibilidad de la reclamación. Si actúa de esa forma, esto es, resolviendo de forma extemporánea una reclamación, declarando su inadmisibilidad, habiéndose obtenido con carácter previo una desestimación presunta por parte del interesado, está incurriendo en una reformatio in peius proscrita y, subsidiariamente, en una lesión del derecho de defensa del administrado. En último término, afirma que resulta obligado para el órgano judicial en estos casos analizar la legalidad de fondo de la desestimación presunta que fue objeto del recurso contencioso-administrativo inicialmente interpuesto por el recurrente.

Frente a ello, opone el Abogado del Estado que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho pues la resolución " tardía" del tribunal económico-administrativo, a la que se encuentra legalmente obligado, debe declarar la inadmisibilidad de la reclamación extemporánea; que dicha resolución no incurre en reformatio in peius ni en ninguna otra infracción del ordenamiento jurídico y, por último, que el juez a quo competente para resolver el recurso contencioso-administrativo contra tal resolución no puede soslayar la declaración de inadmisibilidad, pues ésta constituye el contenido propio de la decisión sometida a control jurisdiccional, añadiendo que la resolución tardía no tiene limitaciones en cuanto a los pronunciamientos que, conforme al art. 239.3 de la LGT, puede adoptar.

3. La conclusión alcanzada por la Sala de instancia es compartida por este Tribunal, con base en las siguientes consideraciones.

3.1. La tesis de la recurrente se basa en la idea de que la desestimación presunta por silencio administrativo de la reclamación económico-administrativa interpuesta ante el TEAC, que se produciría por el transcurso de un año "contado desde la interposición de la reclamación" ( art. 240.1 LGT), una vez que el interesado ya ha ejercido su derecho a impugnar dicha desestimación presunta, impide al órgano revisor económico-administrativo la emisión de una resolución declarando la inadmisibilidad de la reclamación, pues ello produciría una reformatio in peius proscrita. Este planteamiento es conceptualmente erróneo, por cuanto atribuye a una " técnica", que no a un " acto", presunto de sentido negativo el significado de actuación apta para impedir una declaración de inadmisibilidad. No es así, la inadmisión de la reclamación es una consecuencia inexorable establecida por la ley, que en modo alguno puede quedar eliminada por la ficción de una desestimación presunta que no tiene otro alcance que permitir al interesado impugnar la resolución presunta denegatoria.

En efecto, el artículo 239.4 LGT, precepto destinado a la regulación de la resolución económico-administrativa, dispone que: "4. Se declarará la inadmisibilidad en los siguientes supuestos: (...) b) Cuando la reclamación se haya presentado fuera de plazo". Por tanto, el órgano competente para resolver no tiene margen discrecional, pues la inadmisibilidad es una consecuencia que la ley atribuye directamente al transcurso del tiempo (un mes) sin presentar la reclamación.

Además, tal como expone el Abogado del Estado, la declaración de inadmisibilidad es un contenido propio de la resolución económico-administrativa, conforme al apartado 3 del art. 239 LGT ("3. La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad"), sin que exista " un trámite de admisión" que permita, una vez superado, proseguir la tramitación, centrada ya en el fondo del asunto.

Una de las formas de terminación del procedimiento, conforme al artículo 238.1 LGT, es mediante resolución, y uno de los contenidos posibles es la declaración de inadmisibilidad.

No resulta controvertido, de un lado, que la reclamación económico-administrativa se interpuso superado ampliamente el plazo de un mes legalmente previsto, y de otro, que el TEAC tenía el deber de resolver la reclamación interpuesta en el plazo de un año, plazo que, en el caso que se examina, fue incumplido. Ahora bien, es la propia ley la que establece en el artículo 240 LGT las consecuencias de este último incumplimiento, que no son otras que, poder entender " desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente" (apartado 1) y, en el caso de que se haya acordado la suspensión del acto reclamado " dejar de devengarse el interés de demora" (apartado 2).

No puede olvidarse que el legislador impone al tribunal un deber: "El tribunal deberá resolver expresamente en todo caso", siendo así que uno de los contenidos posibles de la resolución es, como se ha expuesto, declarar la inadmisibilidad de la resolución cuando se haya presentado claramente fuera de plazo, como en el caso examinado ocurre.

En definitiva, el transcurso del plazo de un año desde la interposición de la reclamación, sin que el tribunal revisor le haya dado respuesta expresa, solamente determina que pueda considerarse desestimada a los efectos de interponer el recurso procedente, pero no impide al órgano revisor económico-administrativo la emisión de una resolución expresa declarando la inadmisibilidad de la reclamación por haberse presentado fuera del plazo legalmente previsto.

3.2. Ha de tenerse en cuenta que el silencio negativo es una mera ficción legal que abre la posibilidad de impugnación, pero que deja subsistente la obligación de la Administración de resolver expresamente ( arts. 21 a 25 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, "BOE" núm. 236, de 2 de octubre); y, por otra parte, como se infiere de la doctrina del Tribunal Constitucional (sentencia 52/2014, de 10 de abril de 2014, ECLI:ES:TC:2014:52), la impugnación jurisdiccional de las desestimaciones por silencio no está sujeta al plazo de caducidad previsto en el art. 46.1 LJCA.

Así, en la STS de 25 de marzo de 2004, Sección 6ª, rec. 104 /2003 -en que la controversia giraba en torno a la inadmisibilidad del recurso por interponerse contra un acto que no ha puesto fin al procedimiento administrativo porque el recurrente no solicitó la certificación del acto presunto a que se refería el artículo 42 LRJPA en su redacción originaria-, se señaló que:

" la naturaleza revisora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa no puede quedar condicionada por el contenido del acto objeto de impugnación, porque de lo contrario, la Administración podría limitar, obstaculizar y demorar el ejercicio de la potestad jurisdiccional, haciendo inaplicable el control a que ésta encomienda el artículo 106.1 de la Constitución " y, en consecuencia, "el único presupuesto exigible para el ejercicio de la potestad de juzgar es que la Administración haya tenido la oportunidad de conocer la queja, el agravio o la reclamación del interesado y de pronunciarse sobre la cuestión, dándole la contestación que considere oportuna o la callada por respuesta, aun cuando esta actitud infrinja el deber de resolver en todo caso, de modo que el régimen de impugnación de resoluciones presuntas no consiente como solución, la nulidad de actuaciones y la retroacción del expediente administrativo para que se cumplan los trámites o requisitos omitidos, sino que exige el enjuiciamiento de las pretensiones formuladas" ( SSTS de 9 de marzo de 1992 , 10 de mayo de 1993 , 4 de diciembre de 1993 , 18 de abril de 1995 , 15 de julio de 1995 , 30 de septiembre de 1995 y 14 de noviembre de 1995 , entre otras) ...", añadiendo más adelante, al recoger lo indicado en el Fundamento de Derecho Séptimo de la STC 3/2001, de 15 de enero, que " el silencio administrativo de carácter negativo es una ficción legal que responde a la finalidad de que el

administrado pueda, previos los recursos pertinentes, llegar a la vía judicial superando los efectos de inactividad de la Administración", de manera que en estos casos no puede calificarse de razonable aquella interpretación de los preceptos legales "que prima la inactividad de la administración, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de resolver" ( SSTC 6/1986, de 21 de enero , FJ 3 c), 204/1987, de 21 de diciembre , FJ 4, en el mismo sentido, STC 180/1991, de 23 de septiembre , FJ 1; 294/1994, de 7 de noviembre , FJ 4). Entre otros motivos, porque, como bien hemos afirmado, "la plenitud del sometimiento de la actuación administrativa a la Ley y al Derecho ( artículo 103.1 CE ), así como de la función jurisdiccional de control de dicha actuación ( art. 106.1 CE ), y la efectividad que se predica del derecho a la tutela judicial ( art. 24 CE ) impiden que puedan existir comportamientos de la Administración Pública ---positivos o negativos--- inmunes al control judicial" ( STC 294/1994 , citada, FJ 4; igualmente, STC 136/1995, de 25 de septiembre , FJ 3)".

A su vez, la STS de 31 de marzo de 2009, Sección 6ª, rec. 380 /2005, recogiendo la doctrina del Tribunal Constitucional, plasmada en numerosas sentencias -por todas la 27/2003, de 10 de febrero, 59/2003, de 24 de marzo, 154/2004, de 20 de septiembre y 132/2005, de 23 de mayo-, expuso que:

" el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24.1 CE comporta como contenido esencial y primario el de obtener de los órganos jurisdiccionales integrantes del Poder Judicial una resolución razonada y fundada en Derecho sobre el fondo de las pretensiones oportunamente deducidas por las partes (por todas, STC 172/2002, de 30 de septiembre , FJ 3). No obstante, también hemos indicado que, al ser un derecho prestacional de configuración legal, su ejercicio y dispensación están supeditados a la concurrencia de los presupuestos y requisitos que haya establecido el legislador para cada sector del ordenamiento procesal ( SSTC 252/2000, de 30 de octubre, FJ 2 ; 60/2002, de 11 de marzo, FJ 3 ; 143/2002, de 17 de junio , FJ 2), por lo que el derecho a la tutela judicial efectiva se satisface igualmente cuando los órganos judiciales pronuncian una decisión de inadmisión, apreciando razonadamente en el caso la concurrencia de un óbice fundado en un precepto expreso de la Ley que a su vez sea respetuoso con el contenido esencial del derecho fundamental ( SSTC 48/1998, de 2 de marzo, FJ 3 ; 77/2002, de 8 de abril , FJ 3).

En consecuencia, las decisiones judiciales de cierre del proceso son constitucionalmente asumibles cuando respondan a una interpretación de las normas legales que sea conforme con la Constitución y tengan el sentido más favorable para la efectividad del derecho fundamental ( SSTC 39/1999, de 22 de marzo, FJ 3 ; 259/2000, de 30 de octubre , FJ 2), dada la vigencia aquí del principio pro actione .

Hemos dicho además que los cánones de control de constitucionalidad se amplían cuando se trata del acceso a la jurisdicción, frente a aquellos supuestos en los que ya se ha obtenido una primera respuesta judicial ( SSTC 58/2002, de 11 de marzo, FJ 2 ; 153/2002, de 15 de julio , FJ 2). Ello impide determinadas interpretaciones y aplicaciones de los requisitos legales que "por su rigorismo, por su formalismo excesivo o por cualquier otra razón revelen una clara desproporción entre los fines que las causas de inadmisión preservan y los intereses que sacrifican (por todas, STC 252/2000, de 30 de octubre , FJ 2) ( STC 203/2002, de 28 de octubre , FJ 3)", añadiendo más adelante que " aun cuando el tema de la caducidad de las acciones constituye en principio un problema de legalidad ordinaria que corresponde resolver a los órganos judiciales ex art. 117.3 CE , adquiere dimensión constitucional cuando, conforme se sostiene en las Sentencias citadas, la decisión judicial supone la inadmisión de una demanda como consecuencia de un error patente, una fundamentación irrazonable o arbitraria y, consecuentemente, el cercenamiento del derecho fundamental a obtener una resolución de fondo suficientemente motivada que deseche cualquier interpretación rigorista y desproporcionada de los requisitos legalmente establecidos para el ejercicio de la acción ante los Tribunales".

Conviene señalar que la indicada sentencia 14/2006 precisa , por referencia a la 220/2003 , que aunque las resoluciones judiciales declararan la caducidad de la acción contencioso administrativa mediante una interpretación razonada de la norma aplicable que no puede calificarse como arbitraria, "ello no significa que dicha interpretación no suponga una vulneración del derecho fundamental reconocido en el art. 24.1 CE , habida cuenta que, si "el canon de constitucionalidad aplicable al presente caso no es el de la arbitrariedad, propio del control de las resoluciones judiciales obstativas del acceso al recurso, sino el de la proporcionalidad, que margina aquellas interpretaciones que por su rigorismo, formalismo excesivo o desproporción se conviertan en un obstáculo injustificado del derecho a que un órgano judicial resuelva sobre el fondo de la cuestión a él sometida"...

No es necesario, a la vista de los términos del debate, hacer un estudio exhaustivo de la doctrina que se refleja en la STC 52/2014, de 10 de abril (ECLI:ES:TC:2014:52), en la que se examinaba la constitucionalidad del plazo -seis meses- para interponer el recurso contencioso-administrativo en los supuestos en que la Administración no hubiera dado respuesta a las peticiones de los interesados, y su vinculación con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución. Esta sentencia -con abundante cita también de jurisprudencia de esta Sala Tercera- en relación con la técnica del silencio en nuestro Derecho, en especial tras la reforma operada en el año 1999 de la Ley de Procedimiento de 1992, declara al respecto:

"Los arts. 42 a 44 LPC fueron modificados por la Ley 4/1999 teniendo a la vista el régimen legal de impugnación de los "actos presuntos" establecido en el art. 46.1 LJCA, precepto que no fue derogado ni modificado con ocasión o como consecuencia de dicha reforma. Por tanto, habida cuenta de que, primero, el inciso segundo

del art. 46.1 LJCA que regula el plazo de impugnación del "acto presunto" subsiste inalterado; segundo, que tras la reforma de 1999 de la Ley 30/1992 en los supuestos de silencio negativo ya no existe acto administrativo alguno finalizador del procedimiento (art. 43.2 LPC), ni un acto administrativo denominado "presunto" basado en una ficción legal como se desprendía de la redacción originaria de la Ley 30/1992, y tercero, que la Administración sigue estando obligada a resolver expresamente, sin vinculación al sentido negativo del silencio [ arts. 42.1 y 43.3 b) LPC], el inciso segundo del art. 46.1 LJCA ha dejado de ser aplicable a dicho supuesto. En otras palabras, se puede entender que, a la luz de la reforma de 1999 de la Ley 30/1992, la impugnación jurisdiccional de las desestimaciones por silencio no está sujeta al plazo de caducidad previsto en el art. 46.1 LJCA."

Y hasta tal punto se llevan a sus últimas consecuencias dichos razonamientos que se considera que no es necesario declarar la inconstitucionalidad del mencionado precepto procesal -en contra de lo que se proponía por el Tribunal que suscitó la cuestión- por considerar, pura y simplemente, que ha quedado derogado implícitamente con la reforma de la Ley de Procedimiento, porque a la exigencia de que la Administración deba dictar una resolución en todos los procedimientos, ningún valor tiene el silencio, que no es acto administrativo de ninguna naturaleza, sino una mera ficción para facilitar la defensa de sus derechos por los ciudadanos, en su caso, del cual no puede obtener beneficio alguno la Administración incumplidora de su obligación [ STS núm. 511/2022, de 3 de mayo de 2022 (rec. cas. 3479/2021)].

Centrándonos en el tema que nos ocupa, la solución a la cuestión suscitada debe venir por la vía de la regulación de las normas que imponen a la Administración que dicte esa resolución expresa extemporáneamente. En efecto, de conformidad con lo establecido en el artículo 24, apartados 2 y 3, de la LPAC, esa resolución expresa posterior, en los supuestos de que esa extemporaneidad, que no acto presunto, comporte la desestimación de la reclamación, como es el caso de autos, " se adoptará por la Administración sin vinculación alguna al sentido del silencio", a diferencia de los casos de estimación por silencio administrativo, en que la resolución expresa posterior a la producción del acto " solo podrá dictarse de ser confirmatorio del mismo". Ahora bien, si la Administración está sometida al principio de legalidad ( art. 103 CE), es indudable que esa falta de vinculación " al sentido del silencio" no puede comportar apartarse del principio de legalidad, que debe ser observado en todo momento. Y si hemos convenido que " se declarará la inadmisibilidad" cuando la reclamación se haya presentado fuera de plazo, ello comporta que la resolución expresa " tardía" pueda declarar la inadmisibilidad de la reclamación.

En suma, su contenido no puede ser diferente del que habría tenido de ser la resolución tempestiva, y ello con independencia de que el interesado, haciendo uso de su derecho, ya hubiera ejercido su derecho a impugnar la desestimación presunta por silencio administrativo negativo y hubiera interpuesto el recurso procedente.

3.3. Frente a ello no cabe admitir, como pretende la recurrente, que se vulnere el principio de reformatio in peius, pues la ulterior resolución expresa que declara que la reclamación es inadmisibile no empeora la situación que tenía el recurrente en el período comprendido entre la superación del plazo para resolver y la fecha de aquella resolución expresa, dado que, como advierte el Abogado del Estado y hemos reiterado en esta resolución, el silencio no es un acto ni, por tanto, declara o reconoce nada; en particular, no declara ni reconoce, ni puede hacerlo, que una reclamación en sí misma inadmisibile es admisible.

Se reitera que el transcurso del plazo que la Administración tiene para resolver la reclamación no determina la adquisición por el recurrente de algún tipo de derecho, pues lo que la ley le permite es acceder a la " vía judicial superando los efectos de inactividad de la Administración", pero no le proporciona una situación " mejor" que la que tenía inicialmente.

Tampoco puede considerarse vulnerado el principio general que prohíbe actuar contra los propios actos ( venire contra factum proprium non valet), que constituye un límite del ejercicio de un derecho subjetivo, de una facultad, o de una potestad, como consecuencia del principio de buena fe y, particularmente, de la exigencia de observar, dentro del tráfico jurídico, un comportamiento consecuente, pues su aplicación hubiera requerido la existencia de un acto propio de la Administración que reconozca (o al menos no cuestione) que la reclamación era admisible, por ejemplo, admitiéndola de hecho y resolviendo en cuanto al fondo.

Asimismo, no se advierte que restrinja o limite el derecho de defensa, pues, de un lado, el dictado de la resolución fuera de plazo no implica vicio alguno de anulabilidad, dado que, como se ha expuesto, la ley obliga a la Administración a resolver expresamente " en todo caso" ( art. 240.1 LGT); y de otro, la ampliación del recurso a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de julio de 2020, acordada por la Sala de instancia en auto de 19 de enero de 2021, dada la amplitud con la que se regula en el artículo 36.4 de la LJCA, ha permitido a la hoy recurrente aducir cuanto estimara conveniente respecto de la inadmisibilidat declarada en la resolución expresa dictada durante la tramitación del recurso contencioso-administrativo interpuesto contra el acto presunto de la Administración.

3.4. Asimismo, hay que señalar que, una vez sometida a control jurisdiccional la resolución expresa, el juzgador debe examinar la conformidad a derecho de la declaración de inadmisibilidat, y solo en el caso de que concluya que no era ajustada a derecho, examinar el fondo del asunto, pues la revisión de fondo de la cuestión suscitada requiere de una reclamación válida y tempestivamente interpuesta.

Tal y como recuerda la Sala a quo, con cita de la STS de 6 de junio de 2011 (rec. 1538/2008 ), "la vía económico-administrativa constituye una fase preceptiva y previa al acceso a la jurisdicción, por la que el

contribuyente debe pasar de forma ineludible antes de acudir a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa para satisfacer su derecho a la tutela judicial efectiva. Se trata, pues, de un presupuesto inexcusable para el acceso a la jurisdicción", sin que pueda entenderse agotada dicha vía cuando el recurso se interpone extemporáneamente."

Como advierte el Abogado del Estado, la situación y suerte del recurso no habría sido distinta en caso de no haberse dictado resolución expresa, pues, como el silencio negativo no es un acto sino una mera ficción legal que abre la posibilidad de acceso a la jurisdicción, el objeto del recurso habría sido, materialmente, el acto objeto de la reclamación económico-administrativa, acto que para poder ser objeto de un recurso necesita haber agotado la vía administrativa -para lo que se precisa la interposición válida y temporánea de la reclamación económico-administrativa-, por lo que su revisión jurisdiccional incluye la verificación de que tal presupuesto concurre.

En suma, el transcurso de un año sin resolución no tiene aptitud para subsanar la extemporaneidad de la reclamación.

3.5. En último término, tampoco cabe apreciar infracción de los principios de primacía y efectividad del Derecho de la Unión Europea, pues, como acertadamente declara la Sala de instancia:

"[...] nadie discute que el Derecho de la Unión Europea debe ser aplicado por el Estado español. Ahora bien, ello no implica que su simple invocación permita eludir los procedimientos internos y justificar que, en este caso, la falta de diligencia de la recurrente, que no recurrió en plazo, sea convalidada.

En efecto, la aplicación del Derecho de la Unión Europea se rige, entre otros, por el principio de autonomía institucional y procedimental y/o procesal, es decir, el Derecho de la Unión no impone un determinado procedimiento de aplicación, sino que, lejos de ello, remite a cada ordenamiento interno al efecto. Ciertamente, si se estableciese algún requisito desproporcionado que, de facto, pudiera suponer el bloqueo o una grave dificultad de acceso a la jurisdicción, ello podría ser contrario al Derecho de la Unión, al impedir la materialización de los principios de primacía y efecto directo; pero no es este el caso de autos, donde el plazo establecido para recurrir -no se discute es proporcionado y suficiente. De hecho, la recurrente no explica porque incumplió el plazo pese a ser advertida al efecto en la notificación.

En este sentido la doctrina del TJUE es clara al establecer que corresponde "al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro determinar el procedimiento jurídico conducente" a la aplicación del Derecho de la Unión - STJUE de 11 de febrero de 1971 y 11 de diciembre de 1973- o en la más reciente STJUE de 25 de marzo de 2010 (C- 451/08 ), afirma, en aplicación de dicho principio que "en ausencia de normativa propia del Derecho de la Unión, y de conformidad con el principio de autonomía procedimental, se dejan al Derecho interno las modalidades de ejecución de dichas obligaciones".

No puede, por lo tanto, pretender la recurrente que por sostener la infracción del Derecho de la Unión pueda eludir el procedimiento y el proceso interno".

En definitiva, no puede olvidarse que la aplicación de las normas de procedimiento es presupuesto del acceso a la decisión jurisdiccional sobre el fondo.

#### **Cuarto.**

Respuesta a las cuestiones de interés casacional.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a las cuestiones de interés casacional.

La respuesta a la primera cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, una vez interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la desestimación presunta, por silencio administrativo, de la reclamación formulada ante un órgano revisor económico-administrativo, este puede dictar resolución expresa, de forma extemporánea, declarando la inadmisibilidad de la reclamación cuando constate la superación del plazo máximo para interponerla.

A su vez, la respuesta a la segunda cuestión de interés casacional debe ser que la resolución expresa del órgano revisor, dictada fuera de plazo, que declara la inadmisibilidad de la reclamación por ser extemporánea, no incurre en reformatio in peius ni en ninguna otra infracción del ordenamiento jurídico, pues la revisión del fondo del asunto requiere de una reclamación válida y tempestivamente interpuesta.

En tales casos, el juez a quo competente para resolver el recurso contencioso-administrativo debe enjuiciar la conformidad a derecho de la decisión sobre inadmisibilidad declarada de forma extemporánea por el órgano administrativo y, solo en el caso de que concluya que no era ajustada a derecho, examinar el fondo del asunto.

#### **Quinto.**

Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación deducido por la representación procesal de Vanguard Total World Stock Index Fund ha de ser desestimado, pues, como se

ha señalado, el criterio establecido por la Sala de instancia es acorde con la interpretación que aquí hemos reputado correcta, por lo que debe confirmarse la sentencia impugnada.

## **Sexto.**

Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

## **FALLO**

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

### **Primero.**

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

### **Segundo.**

No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Manuel Álvarez-Buylla Ballesteros, en representación de VANGUARD TOTAL WORLD STOCK INDEX FUND, contra la sentencia de 19 de diciembre de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 661/2017.

### **Tercero.**

No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.