

Roj: STS 2155/2015 - ECLI:ES:TS:2015:2155
Id Cendoj: 28079130022015100234

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Nº de Recurso: 2073/2013

Nº de Resolución:

Procedimiento: CONTENCIOSO - APELACION

Ponente: JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a once de Mayo de dos mil quince.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación para la unificación de doctrina que con el núm. 2073/2013 ante la misma pende de resolución, interpuesto por la entidad YELMO FILMS S.L. contra la sentencia dictada, con fecha 27 de diciembre de 2012, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Novena, de Madrid en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 323/2010 relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Comparecen como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, y la Comunidad de Madrid, representada por Letrado de Servicios Jurídicos en virtud de lo establecido en el artículo 551.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y en el artículo 1.1 de la Ley de Ordenación de los Servicios Jurídicos de la Comunidad de Madrid.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia recurrida quiere dar respuesta a dos resoluciones del *Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid*.

De un lado, la *resolución de 23 de noviembre de 2009* que desestima la reclamación nº 28/01505/07 respecto de acuerdo de extemporaneidad de recurso de reposición frente a liquidación de la Comunidad de Madrid por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales por importe de 106.770,48 euros.

De otro lado, la *resolución de 29 de noviembre de 2010* desestima expresamente la reclamación nº 28/11394/08 respecto de desestimación presunta de solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos presentada ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria con relación al IVA referido a la escritura pública de 28 de enero de 2004, de ejercicio anticipado de opción de compra relativa a contrato de arrendamiento financiero, por importe de 32.832,76 euros.

Por ello conviene exponer por separado los antecedentes de una y otra resolución.

1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

Primero: El día 28 de enero de 2004 se otorgó escritura pública por la que la sociedad YELMO FILMS S.L. ejercía anticipadamente su derecho de opción de compra sobre la finca descrita en el expositivo de la misma, que tenía cedida en arrendamiento financiero por la sociedad Madrid Leasing Corporación, Establecimiento Financiero de Crédito S.A." mediante escritura otorgada el 12 de julio de 1995. El precio de la compraventa asciende a 205.204,08 euros.

En la Estipulación Segunda de dicha escritura se hacía constar que la citada operación tributaba por el Impuesto sobre el Valor Añadido, al tipo del 16%.

La mencionada escritura fue presentada el día 24 de febrero de 2004 en la Oficina gestora bajo el nº 2004 T 046161, acompañada de autoliquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y AJD, modalidad Actos Jurídicos Documentados, en la que la base imponible coincidía con el valor declarado de venta, ingresando un total de 2.052,05 euros.

Segundo: La *Oficina Liquidadora* consideró que la transmisión estaba sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, y, a su vez, practicó expediente de comprobación de valores elevando la base declarada a 1.436.473,68 euros, notificando el resultado a la sociedad interesada, junto a *liquidación complementaria*, de la que resultaba a ingresar un importe 106.770,48 euros, con fecha 19 de mayo de 2006.

Contra el acto anterior, el *interesado interpuso, con fecha 20 de junio de 2006, recurso de reposición*, siendo éste desestimado por extemporáneo mediante acuerdo de la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid de 3 de noviembre de 2006.

Tercero: Contra el anterior acuerdo se interpuso reclamación, con fecha 4 de diciembre de 2006, alegando, en síntesis, que la operación realizada mediante la escritura de fecha 28 de enero de 2004 está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo establecido en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, solicitando que se anulase el acto administrativo impugnado.

El *Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid*, en resolución de 23 de noviembre de 2009 (reclamación nº 28/01505/07), desestimó la reclamación, confirmando la extemporaneidad declarada en el acuerdo impugnado porque, " *en el presente caso, notificada la liquidación que se impugna el 19 de mayo de 2006, el plazo para presentar, el recurso de reposición finalizó el 19 de junio de 2006, lunes, día hábil, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 48.1 de la Ley 30/1992*."

2. Rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos con relación al IVA.

Primero: Con fecha 9 de julio de 2007 la entidad YELMO FILMS S.L., presentó ante la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT una solicitud de rectificación de autoliquidación y de devolución de ingresos indebidos correspondiente al IVA del ejercicio 2004. En la solicitud la interesada hacía constar que con fecha 28 de enero de 2004, Yelmo Films S.L. y Madrid Leasing Corporación, Establecimiento Financiero de Crédito S.A., elevaron a pública la escritura de compraventa del local comercial sito en la Avda. Bucaramanga, nº 2, piso 1, local 244, de San Lorenzo (Madrid). Dicha compraventa se realizó como consecuencia del ejercicio de la opción de compra prevista en el contrato de arrendamiento financiero celebrado entre las partes sobre dicho inmueble con fecha 12 de julio de 1995. En atención a lo dispuesto en el artículo 20.uno.22º a) de la Ley 37/1992, sometieron dicha operación al Impuesto sobre el Valor Añadido. Por tanto YELMO FILMS S.L. soportó una cuota de IVA cuya cuantía ascendió a 32.832,76 euros, que fue deducida en su correspondiente autoliquidación.

Segundo: Ante la falta de contestación por parte de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la anterior solicitud, la entidad interesada interpuso el 23 de junio de 2008 *reclamación económico-administrativa* ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional, solicitando su acumulación a la reclamación nº 28/01505/07 relativa al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por resolución de 29 de noviembre de 2010 desestimó la reclamación por entender que en la operación objeto de reclamación la repercusión de IVA era ajustada a Derecho y que por tanto no procedía rectificar la autoliquidación de IVA presentada por la entidad transmitente -Madrid Leasing Corporación S.A.-- en la que se declaraba el IVA devengado en la operación ni practicar devolución de ingresos indebidos al ser el IVA ingresado ciertamente debido y conforme a Derecho.

SEGUNDO.- Con fecha 29 de marzo de 2010 YELMO FILMS S.L. interpuso *recurso contencioso-administrativo* contra la resolución del TEAR de Madrid de 23 de noviembre de 2009 recaída en la reclamación 28/01505/2007 y contra la desestimación presunta de la reclamación 28/11394/2008, luego resuelta con carácter expreso en sentido desestimatorio por resolución de 29 de noviembre de 2010, ante la Sala de la Jurisdicción del *Tribunal Superior de Justicia de Madrid*, que fue turnado a la Sección Novena y resuelto en *sentencia de 27 de diciembre de 2012* cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLAMOS: Que rechazando su inadmisión formal, desestimamos el recurso contencioso-administrativo de Yelmo Films S.L., y confirmamos las resoluciones económico-administrativas reseñadas en el encabezamiento de esta sentencia, sin pronunciamiento acerca de las costas procesales".

TERCERO.- Contra la citada sentencia YELMO FILMS S.L. interpuso *recurso de casación para la unificación de doctrina* directamente ante el Tribunal "a quo", que ha sido tramitado, procesalmente, con arreglo a las prescripciones legales; y formulados por la representación procesal de la Administración General del Estado y de la Comunidad de Madrid sus respectivos escritos de oposición al recurso, se elevaron las actuaciones a esta Sala y se señaló, por su turno, para votación y fallo, la audiencia del día 5 de mayo de

2015, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- 1. Se recurre en la presente litis la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 27 de diciembre de 2012 que desestimó el recurso contencioso-administrativo de YELMO FILMS S.L. y confirmó las resoluciones del TEAR de Madrid de 23 de noviembre de 2009 y 29 de noviembre de 2010 a que hemos hecho referencia en los antecedentes de hecho que se han dejado reseñados.

2. La entidad recurrente entiende que la sentencia recurrida llega a pronunciamientos contradictorios en las siguientes sentencias:

-- Sentencia de 24 de junio de 2011, de la Sección Cuarta de la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (rec. 2899/2007).

-- Sentencia de 22 de diciembre de 1986 de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo (referencia: La Ley 8724-R/1987).

-- Sentencia de 11 de julio de 2000 de la Sección Sexta de la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (rec. 2516/1996).

-- Sentencia de 11 de junio de 2012 de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (rec. casa. 6955/2009).

-- Sentencia de 4 de junio de 2012 de la Sección Segunda de la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (rec. casa. 3725/2009).

Antes de entrar en el concreto examen de las cuestiones que en el presente recurso se plantean parece oportuno recordar, una vez más, la **doctrina jurisprudencial** elaborada por esta Sala **en torno a la modalidad casacional** de que ahora se trata.

El recurso de casación para unificación de doctrina es excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho, pues cuando, con arreglo a lo establecido en el artículo 96.3, en relación con el 86.2.b) de la Ley vigente-, no es posible la impugnación de las sentencias dictadas en única instancia por los Tribunales Superiores de Justicia o por la Audiencia Nacional por insuficiencia de cuantía, se abre la posibilidad de que dichas sentencias puedan ser recurridas, pero sólo con la finalidad primordial de unificar criterios y declarar la doctrina procedente en Derecho ante la existencia de fallos contradictorios. Se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, pero no en cualquier circunstancia, conforme ocurre con la modalidad general de la casación, siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia, sino "sólo" cuando la inseguridad derive de las propias contradicciones en que, en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, hubieran incurrido en contradicción las resoluciones judiciales.

De ahí el protagonismo que en este cauce impugnatorio excepcional asume la contradicción de sentencias, incluso por encima de la propia ilegalidad de la que hubiere sido objeto de impugnación, y de ahí, también, que el artículo 97.1 y 2 exija que el escrito de preparación deba contener, al lado de la fundamentación de la infracción legal que se impute a la sentencia impugnada, "relación precisa y circunstanciada de la contradicción alegada", es decir, precisa en el lenguaje y circunstanciada en su objeto y contenido, con clara alusión, por tanto, a las identidades subjetiva, objetiva y causal determinantes del juicio de contradicción. Porque sólo así, esto es, sólo en el caso de que la sentencia o sentencias alegadas como incompatibles sean "realmente" contradictorias con la recurrida, podrá el Tribunal Supremo declarar la doctrina correcta y, cuando preciso sea y por exigencias de tal declaración, casar la sentencia recurrida.

No es, pues, esta modalidad casacional una forma de eludir la in-impugnabilidad de sentencias que, aun pudiéndose estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de casación en general, ni, por ende, una última oportunidad de revisar jurisdiccionalmente sentencias eventualmente no ajustadas al Ordenamiento o de hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales pero solo si estuvieran en contradicción con otras de Tribunales homólogos o con otros del Tribunal

Supremo. La ilegalidad de la sentencia recurrida es, por tanto, condición necesaria pero no suficiente para la viabilidad de este recurso. (...)

TERCERO.- 1.Cómputo de los plazos señalados por meses.

La recurrente entiende que la sentencia aquí impugnada entra en contradicción con el criterio contenido en la *sentencia de 24 de junio de 2011* de la Sección Cuarta de esta Sala (rec. nº 2899/2007).

La contradicción se plantea con respecto a la eventual extemporaneidad del recurso de reposición frente a la liquidación impositiva a que se remite, sobre la base de que notificada la misma el 19 de mayo de 2006 a la parte interesada, ésta presentó el recurso de reposición el día 20 de junio siguiente, cuando, a juicio del TEAR de Madrid, el plazo de un mes previsto al efecto en el artículo 48.1 de la Ley 30/1992 finalizaba el 19 de junio de 2006.

En la sentencia de contraste el "dies a quo" comenzaba a partir del día siguiente a aquél en que se hizo la notificación pues, según la regla tradicional "dies a quo non computatur in término", los plazos para interponer recursos administrativos y contencioso-administrativos se contarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate y el "dies ad quem" termina el último día del plazo que se hábil, pues cuando sea inhábil se entenderá prorrogado el plazo al primer día hábil siguiente, regla que es válida para todos los plazos dados por meses o años.

Por eso, dice la recurrente que en el supuesto de la sentencia de contraste, si bien la sentencia que iniciaba el cómputo se notificó en fecha 7 de octubre de 1999, el dies a quo comenzó el 8 de octubre, reconociendo la sentencia de contraste que el último día para presentar la demanda o recurso finalizaba el 8 de octubre del año siguiente. Por tanto, siendo el día 8 de octubre y el siguiente inhábiles, dicha demanda presentada el día 10 de octubre de 2000 se consideró presentada en plazo.

La recurrente entiende que "se ha producido la vulneración del artículo 48.2 de la LRJ-PAC conforme a la interpretación dada en la sentencia de contraste invocada, por considerar que si bien el dies "a quo" para formalizar recurso de reposición era el día 19 de mayo de 2006, fecha en que se produjo la notificación de la liquidación provisional, el cómputo del plazo para interponer recurso de reposición, de acuerdo con el referido precepto y la interpretación dada por el Tribunal Supremo en la sentencia de contraste citada, empezaba al día siguiente de la notificación, esto es, el 20 de mayo de 2006 y, por tanto, siguiendo ese mismo criterio, vencía el 20 de junio de 2006, fecha en que se presentó el recurso de reposición conforme obra en Autos".

2. El supuesto no es idéntico, como cree la recurrente, porque el último día del plazo en ese caso era inhábil por ser domingo y el día siguiente también lo era por ser festivo en la Comunidad Valenciana. En el caso que nos ocupa, en cambio, el día en que finalizaba el plazo del mes previsto al efecto en el artículo 48.1 de la Ley 30/1992 -el día 19 de junio de 2006-no era inhábil y el día 20 de junio siguiente tampoco lo era. El supuesto de hecho de la sentencia recurrida no era, pues, el mismo que el de la sentencia de contraste invocada.

El artículo en el que se basa la sentencia citada por la recurrente es el 48.3 de la Ley 30/1992 -"cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente", --que no se corresponde-- con el supuesto de hecho contemplado en la sentencia aquí recurrida. Por tanto, al no haber identidad sustancial entre los supuestos de hecho contemplados en la sentencia impugnada y la de contraste invocada, el recurso no puede ser estimado en este punto.

En realidad, carece de sentido el presente recurso en este extremo al haber ya fijada doctrina legal sobre el **cómputo de los plazos por meses** que regula el *artículo 48 de la Ley 30/1992*, máxime cuando la interposición del recurso tiene por objeto homogeneizar unos criterios que no son opuestos.

Es exponente de la doctrina jurisprudencial sostenida por esta Sala la *sentencia de 9 de mayo de 2008* (casa. 9064/2004), que reconoce la reiteradísima *doctrina de esta Sala* sobre los **plazos por meses**, tanto los procedimentales como los procesales, que **se computan de fecha a fecha, iniciándose el cómputo del plazo al día siguiente de la notificación o publicación del acto, pero siendo la del vencimiento la del día correlativo mensual al de la notificación**. En esta línea nos hemos mantenido en la sentencia de esta Sección de 25 de septiembre de 2014 (casa. 4031/2012).

El cómputo termina el mismo día hábil correspondiente al mes siguiente al de la notificación. Por eso en nuestro caso, notificada la liquidación el día 19 de mayo de 2006, el plazo de un mes finalizaba el 19 de junio de 2006 al ser éste hábil.

CUARTO.- La imprescriptibilidad de la acción de impugnación de los actos nulos de pleno derecho.

1. La recurrente sostiene la prevalencia de la nulidad de pleno derecho de los actos administrativos impugnados sobre las causas de inadmisibilidad del recurso de reposición, considerando que la tesis de la sentencia impugnada entraría en contradicción con el criterio contenido en las *sentencias de este Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 1986 y 11 de julio de 2000* (rec. 2516/1996 , en las que se mantiene la admisión a trámite de los recursos planteados, con preferencia de la nulidad de pleno derecho del acto impugnado sobre las causas de inadmisión de los recursos planteados).

La recurrente sostiene la irrelevancia de la extemporaneidad del recurso de reposición frente a la supuesta nulidad de pleno derecho de la liquidación a que remite el recurso de reposición, solicitando que se proceda a enjuiciar el fondo de tal liquidación en orden a su declaración de nulidad por estar sujeta la operación gravada (ejercicio anticipado de la opción de compra relativa a contrato de arrendamiento financiero) al Impuesto sobre el Valor Añadido y no al Impuesto de sobre Transmisiones Patrimoniales.

2. Frente a las sentencias de contraste invocadas por la recurrente relativas, ciertamente, a supuestos de concurrencia de causas de inadmisión por extemporaneidad del recurso y de nulidad absoluta, radical o de pleno derecho del acto administrativo en aquél impugnado, es de señalar que la doctrina jurisprudencial en ellas defendida -la de que en presencia de causas de inadmisión del recurso y nulidad radical de los actos impugnados, han de ser éstas últimas objeto de preferente enjuiciamiento- ha sido superada por la más reciente jurisprudencia de esta Sala que otorga prevalencia a las causas de inadmisibilidad del recurso.

Sin necesidad de remontarnos a precedentes más remotos, en la *sentencia de 27 de febrero de 2003* (rec. casa. núm. 9698/1998), señalamos lo siguientes: *"En cuanto a la pretendida imprescriptibilidad de la acción de impugnación de los actos nulos de pleno de derecho, esta Sala Tercera ha precisado que tal carácter sólo es predicable respecto de la acción que se ejercita en vía de la revisión de oficio (art. 153) de la Ley General Tributaria , pero no cuando se ejercita a través de las reclamaciones económico-administrativas y posterior vía jurisdiccional.*

La Sala considera necesario reproducir el compendio de la doctrina jurisprudencial sobre dicha cuestión, que ha llevado a cabo en la *sentencia de 2 de diciembre de 1999* (rec. casa. nº 2291/1995): *"Pues bien, es cierto que la expresada doctrina, que reclama la imprescriptibilidad y consiguiente ausencia de sujeción a plazo, de la acción impugnatoria, en vía jurisdiccional, de los actos administrativos y disposiciones generales, a los que se atribuya vicio de nulidad radical, absoluta o de pleno derecho y por lo tanto insubsanable, ha sido mantenida por esta Sala en sentencias de 24 de septiembre de 1980 , 15 de julio de 1983 , 25 de septiembre de 1984 , 18 de abril de 1986 , y 15 de diciembre de 1987 ... e incluso en otras posteriores, como las de 24 de octubre de 1994, 8 de abril y 7 de noviembre de 1995, 20 de febrero de 1996, 1 de febrero y 16 de diciembre de 1997.*

Sin embargo es más reiterada y constante la doctrina contraria. Así en *Sentencias de 27 de julio y 25 de septiembre de 1992 , 23 de noviembre y 7 de diciembre de 1993 , 11 de octubre 2 y 11 de noviembre , 14 y 16 de diciembre de 1994 , 30 de junio y 28 de noviembre de 1995 , 4 de enero de 1996 , 5 de febrero de 1997 , y más recientemente en las de 20 de enero y 6 de febrero de 1999 .*

La mayoritaria doctrina jurisprudencial, de la que son muestra las sentencias relacionadas, puede resumirse diciendo que la imprescriptibilidad de la impugnación de actos o disposiciones administrativas viciadas de nulidad radical, solo se produce en el ejercicio de la acción prevista en el artículo 109 de la antigua Ley de Procedimiento Administrativo (hoy art. 102 de la Ley 30/92 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), cuando se ejercita ante la propia Administración, ya que puede serlo "en cualquier momento", por el contrario en el caso de acciones jurisdiccionales el recurrente ha de someterse a los plazos procesales correspondientes, ya ejercite directamente la acción de nulidad ante los Tribunales, ya acuda a ellos contra la resolución denegatoria de la Administración a quien se reclamó que la declarara" (FD Segundo; en idénticos o parecidos términos, sentencias de 5 de octubre de 2002 (rec. casa. núm. 8076/1997), FD Segundo ; de 30 de marzo de 2004 (rec. casa. núm. 86/1999), FD Tercero ; de 2 de octubre de 2007 (rec. casa. núm. 2324/2005), FD 3 ; y de 15 de diciembre de 2009 (rec. casa. núm. 4789/2004), FD Cuarto).

En la misma línea, en la posterior *sentencia de 14 de junio de 2006* (rec. casa. núm. 5320/2001), razonábamos lo siguiente:

*"Pues bien, ante todo, debe señalarse que si bien es cierto que en anterior jurisprudencia de esta Sala se entendió como obligado el examen de los vicios de nulidad, con preferencia sobre los requisitos de admisibilidad del recurso, esta posibilidad viene siendo rechazada de forma constante y unánime por una línea jurisprudencial más reciente, que otorga **preferencia a la causa de inadmisibilidad del recurso**. Pueden*

citarse en este sentido, las sentencias de 23 de noviembre y 7 de diciembre de 1993 , 18 de febrero de 1997 , 7 de diciembre de 2000 y 20 de abril de 2001 , 5 de abril de 2005 y 7 de febrero de 2006 .

Así, en la sentencia de 7 de febrero de 2006 , ratificando lo señalado en las de 5 de abril y 4 de noviembre de 2005 y en la de 24 de enero de 2006 , se ha dicho que: "A tenor de esta doctrina, la pretendida o apreciada nulidad de derecho no es motivo para que deje de tenerse en cuenta la extemporaneidad del recurso, pues, siempre, según la corriente doctrinal que se está exponiendo, si existe una nulidad de pleno derecho la vía a seguir para invocarla en cualquier momento es la que se encontraba establecida en el artículo 109 de la Ley de Procedimiento Administrativo (hoy 102 de la Ley 30/92). Por el contrario en el recurso Contencioso-Administrativo es obligado atenerse a las normas por las que se rige la sentencia".

Por su parte, esta Sección, en sentencia de 21 de junio de 2004 , aún refiriéndose también al plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo, tiene declarado que: "cierto que, a veces, se ha señalado que los recursos basados en la nulidad del acto constituyen una excepción al plazo para la interposición del recurso. Pero tal afirmación ha de ser correctamente entendida. El plazo para la interposición del recurso Contencioso-Administrativo establecido en el artículo 58 de la anterior Ley de la Jurisdicción de 1956 (art. 46 de la actual LJCA) rige también, como presupuesto procesal respecto de los referidos recursos; de tal manera que si se interponen una vez transcurridos los dos meses se declararán inadmisibles aunque se invoque alguna causa de nulidad de pleno derecho establecida en el artículo 62.1 LRJ y PAC. Otra cosa distinta es que, respecto de tales actos nulos de pleno derecho, se establezca en el artículo 102 LRJ y PAC una acción de nulidad ejercitable, en cualquier momento, por el interesado; pero en el bien entendido de que éste debe acudir previamente a la Administración para que revise el acto, y si la resolución de ésta es expresamente denegatoria o puede entenderse desestimada la solicitud del interesado por silencio administrativo, es cuando éste puede acudir a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en solicitud de dicha nulidad, respetando siempre, también en este caso de denegación administrativa de la solicitud de declaración de nulidad, el plazo establecido para interponer el recurso Contencioso-Administrativo".

Y en supuesto de reclamación económico-administrativa extemporánea, la sentencia de 25 de junio de 2004 , ha declarado que: "De otra parte, en cuanto a la pretendida imprescriptibilidad de la acción de impugnación de los actos nulos de pleno derecho, esta Sala Tercera ha precisado que tal carácter sólo es predicable respecto de la acción que se ejercite en vía de la revisión de oficio (art. 153 de la Ley General Tributaria), pero no cuando se ejercita a través de las reclamaciones económico-administrativas y posterior vía jurisdiccional. La sentencia de 2 de diciembre de 1999 (rec. casa. núm. 2291/1995), que compendia la doctrina jurisprudencial sobre esta cuestión, dijo que la imprescriptibilidad de la impugnación de actos viciados de nulidad radical, absoluta o de pleno derecho sólo se produce en el ejercicio de la acción prevista en el art. 109 de la antigua Ley de Procedimiento Administrativo (hoy art. 102 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), cuando se ejercita ante la propia Administración, ya que puede serlo en cualquier momento".

En nuestra sentencia de 5 de mayo de 2008 (rec. casa. núm. 9900/2003), siempre en la misma dirección, aseverábamos:

"La acción de nulidad viene a remediar, en los supuestos más graves de vulneración del ordenamiento jurídico, la preclusividad del plazo de los recursos. El interesado puede impugnar los actos que incurran en alguno de los vicios de nulidad del artículo 153.1 LGT mediante el correspondiente recurso, dentro del plazo establecido para ello, o a través de la acción de nulidad del artículo 153.2.b) LGT , una vez transcurrido éste, sin que sea oponible una pretendida firmeza del acto administrativo basada en la falta de impugnación dentro de plazo.

Ahora bien, conviene no confundir la imprescriptibilidad de la acción de nulidad con un planteamiento equivocado sobre la posibilidad de interponer recurso, sin sujeción a plazo, frente a los actos nulos de plenos derecho. Estos actos han de ser impugnados tanto en vía administrativa --recurso de reposición o reclamación económico administrativa-- como en vía jurisdiccional dentro de los plazos legalmente establecidos. Y, de no hacerlo con observancia del requisito temporal establecido, los recursos resultan extemporáneos.

En virtud de la acción de nulidad el particular puede solicitar, sin sujeción a plazo, la revisión de oficio del acto nulo y, en caso de denegación por la Administración, expresa o presunta, impugnar ésta ante la jurisdicción contencioso-administrativa, sin que juegue en tal supuesto la excepción de acto confirmatorio (STS 8 de junio de 1980). Esta acción autónoma de nulidad está sujeta, sin embargo, a ciertos límites y requisitos; entre ellos la solicitud de revisión previa ante la propia Administración y el que se fundamente en alguna de las causas tasadas de nulidad de los actos tributarios o administrativos, en general" (FD Sexto).

La sentencia de 30 de septiembre de 2010 (casa. 7389/2005) declaraba que "ante todo, debe señalarse que si bien es cierto que en anterior jurisprudencia de esta Sala se entendió como obligado el examen de los vicios de nulidad, con preferencia sobre los requisitos de admisibilidad del recurso, esta posibilidad viene siendo rechazada de forma constante y unánime por una línea jurisprudencial más reciente, que otorga **preferencia a la causa de inadmisibilidad del recurso** . Pueden citarse en este sentido, las sentencias de 23 de noviembre y 7 de diciembre de 1993 , 18 de febrero de 1997 , 7 de diciembre de 2000 y 20 de abril de 2001 , 5 de abril de 2005 y 7 de febrero de 2006 .

También debemos destacar la **sentencia** de esta Sala y Sección de 10 de febrero de 2011 (rec. casa nº 2232/2006), dictada en un supuesto muy similar al presente, que también recoge la evolución doctrinal producida y que literalmente dice:

"**TERCERO.-** En supuesto similares al que nos ocupa, este Tribunal viene reiteradamente pronunciándose en el sentido de que solo puede discutirse la cuestión de fondo después de que, examinadas las causas o motivos de inadmisión opuestas, se constate la concurrencia de los requisitos de procedibilidad, como es, en este caso, la observancia del plazo en la interposición de los recursos administrativos procedentes para agotar, en debida forma, la vía económico administrativa. En definitiva, la caducidad que pretende que se aplique por ser una cuestión de orden público no puede aplicarse a un acto administrativo firme. Por eso, entrar a conocer el tema de la caducidad o las cuestiones materiales planteadas sin haber examinado y resuelto antes el tema de la extemporaneidad del recurso de alzada, --con la consiguiente posible firmeza del acto administrativo, en este caso la resolución del TEAR--, sería tanto como invertir el orden lógico de los conceptos y dejar sin resolver una cuestión, que, por ser presupuesto previo e inexcusable para poder examinar cualquier otro, afecta directamente al sentido del pronunciamiento de la parte dispositiva de la sentencia.

Es de recordar que en nuestra sentencia de 5 de abril de 2005 (rec. núm. 8000/2000) precisábamos que en el recurso jurisdiccional contra una resolución administrativa que aprecia la extemporaneidad del recurso administrativo la primera cuestión que debe examinarse es si tal declaración se ajusta o no a Derecho, y todo ello aunque se haya alegado una cuestión de orden público, como puede ser el tema de la caducidad y prescripción. Apreciada la inadmisibilidad del recurso aparece un óbice absoluto al examen de los motivos de fondo planteados.

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

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

Ahora bien, no es menos cierto que una línea jurisprudencial más reciente viene manteniendo una doctrina distinta, al otorgar **preferencia al examen de la inadmisibilidad del recurso**, pudiendo citarse en este sentido las sentencias de 23 de noviembre y 7 de diciembre de 1993 , 18 de febrero de 1997 , 7 de diciembre de 2000 y 20 de abril de 2001 . A tenor de esta doctrina, la pretendida o apreciada nulidad de derecho no es motivo para que deje de tenerse en cuenta la extemporaneidad del recurso, pues, siempre según la corriente doctrinal que se está exponiendo, si existe una nulidad de pleno derecho la vía a seguir para invocarla en cualquier momento es la que se encontraba establecida en el artículo 109 de la Ley de Procedimiento Administrativo (hoy 102 de la Ley 30/92). Por el contrario en el recurso contencioso-administrativo es obligado atenerse a las normas por las que se rige la sentencia.

.../...

Resulta, pues, patente y clara la **doctrina que impide entrar en el estudio de una pretendida nulidad de derecho sin tener previamente en cuenta la extemporaneidad del recurso** , pues la vía a seguir para invocar la posible causa de nulidad de pleno derecho en cualquier momento es la que se encuentra establecida en el artículo 102 de la LRJyPAC, debiéndose recordar que en el recurso contencioso-administrativo es obligado atenerse a las normas por las que se rige la sentencia, y que el artículo 28 de la LJCA no permite entrar a revisar actos firmes, confirmatorios de actos consentidos, pues la extemporaneidad del recurso de alzada supuso la firmeza de la actuación administrativa que se impugnaba.

Por todas estas razones debe rechazarse la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida pues resulta obvio que **la declaración de extemporaneidad de un recurso administrativo impide entrar a revisar las cuestiones de fondo planteadas**, sean por la demanda o por el recurso de casación.

QUINTO.- 1. La resolución del TEAR de Madrid de 29 de noviembre de 2010 (reclamación nº 28/11394/08) confirmó la desestimación presunta de la solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos con relación al impuesto sobre el valor añadido referido a la escritura pública 28 de enero de 2004 de ejercicio anticipado de opción de compra relativa a contrato de arrendamiento financiero, porque, efectivamente, tal operación estaba sujeta y no exenta a tal impuesto, y no debía tributar por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

La sentencia impugnada de 27 de diciembre de 2012 declara asimismo la desestimación del recurso contencioso respecto de la Resolución de 29 de noviembre de 2010 del TEAR en la medida que confirma la desestimación presunta de la solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos con relación al impuesto sobre el valor añadido referido a la escritura pública 28 de enero de 2004 de ejercicio anticipado de opción de compra relativa a contrato de arrendamiento financiero, porque tal operación estaba sujeta y no exenta al **IVA** y no debía tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

La recurrente pone de manifiesto que la sentencia impugnada entra en contradicción, en este punto, con las sentencias de esta Sala de 4 y 11 de junio de 2012 (casaciones 3725 y 6955 de 2009).

2. Sentado que el **caso que nos ocupa** es aquél en el que **se adelanta el ejercicio de la opción de compra en el marco de un contrato de arrendamiento financiero**.

Para este supuesto, hemos dicho en la sentencia de 22 de junio de 2012 (casa. 6955/2009, último párrafo de su fundamento jurídico cuarto) que "este ejercicio anticipado de la opción de compra sobre un inmueble resulta inherente a la propia naturaleza de los contratos de arrendamiento financiero, por lo que no habría de aplicarse la exención a efectos del **IVA** y la consiguiente sujeción de la operación al ITPyAJD. Y ello debido a que el adelanto del ejercicio de la opción de compra de un inmueble correspondiente a un leasing inmobiliario significa, en definitiva, el ejercicio de la misma, y no una segunda o ulterior entrega sujeta pero exenta de **IVA** y sujeta en consecuencia a la Modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD. En esta línea se ha pronunciado además esta Sala y Sección a través de su sentencia de 14 de julio de 2010, (casa. núm. 5415/2005) relativa al régimen tributario al que han de quedar sujetas estas entregas efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento por parte de aquellas empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero. A través de la citada sentencia analiza el Alto Tribunal la cuestión relativa a si un contrato de arrendamiento financiero sobre inmuebles celebrado entre una entidad financiera y una inmobiliaria sobre los que se ejerció de manera anticipada la opción de compra está sujeta o no al ITPyAJD al estar exenta de **IVA**, conforme a lo dispuesto por el artículo 20.Uno.22 de la LIVA. A juicio de este Tribunal el artículo 20.Uno.22 de la LIVA establece la excepción a la exención, pero no exige que la opción de compra se ejercite en un determinado plazo, por lo que, cualquiera que sea el momento en que se lleve a cabo, operará sus efectos, y, por tanto, la entrega de las edificaciones estará sujeta al **IVA**, y no al ITPAJD. Mediante el ejercicio de la opción se pone fin al arrendamiento financiero, ya que éste no sólo termina por el transcurso de los plazos, sino cuando, por propia voluntad de las partes, se decide llevarla a cabo. Y, aunque en el supuesto de autos de referencia pudiera pensarse que en el momento de celebración del contrato regía un mínimo de duración de estos arrendamientos, lo cierto es que, cuando se ejercita la opción, este requisito ya no existía legalmente, y nada impedía que los contratantes pudieran anticipar la opción por su propia voluntad. A ello no se opone además el hecho de que la Disposición Transitoria Octava de la Ley 43/1995 entendiera aplicable la legislación anterior a los arrendamientos financieros celebrados con anterioridad a su entrada en vigor, ya que ello será en cuanto a la aplicación del régimen propio del Impuesto sobre Sociedades, respecto a los límites de gastos y partidas deducibles que se introducen en el artículo 128 y que no se regulaban en la Ley 26/1988. Por otra parte considera el Tribunal que, en definitiva, nos hallamos en presencia de operaciones realizadas entre empresarios, en las que lo normal es la sujeción al **IVA** y no al ITPyAJD, de tal forma que el sistema de neutralidad, mediante la aplicación del mecanismo de la repercusión, se vería afectado a través de una interpretación extensiva de la exención, cuyo carácter restrictivo viene impuesto por el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria".

En la misma línea se había pronunciado la sentencia de esta Sección de 4 de junio de 2012 (casa. 3725/2009).

Sobre la base de lo expuesto, procede la desestimación del presente recurso de casación para la unificación de doctrina porque el **ejercicio anticipado de la opción de compra relativa a contrato de arrendamiento financiero está** -como entiende la sentencia recurrida- **sujeta y no exenta al IVA y no debe tributar por el ITP.**

Por lo demás, la parte recurrente dice en su recurso de casación que la Sala de instancia tenía la obligación de haber anulado la liquidación por TPO en la medida en que se reconocía en la propia sentencia la sujeción a **IVA** de la operación, con vulneración, por tanto de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22 de la LIVA . A juicio del recurrente es un hecho incuestionable que la liquidación por TPO emitida por la Comunidad de Madrid es nula de pleno derecho --y, por tanto, nunca debió haberse girado-- y la convalidación de dicha tributación por TPO por parte del Tribunal Superior de Justicia de Madrid supone la consolidación de una doble imposición incompatible con los principios constitucionales más elementales.

Creemos con todo que la respuesta que a este planteamiento del recurrente dio la Sala de instancia es correcto: no procede con motivo del presente enjuiciamiento ningún pronunciamiento sobre resoluciones tributarias que no son objeto de la segunda resolución económico-administrativa a que remite este enjuiciamiento, que, repetimos, son la denegación de rectificación de autoliquidación y de devolución de ingresos indebidos por el Impuesto del Valor Añadido. Ello no es contradictorio con la desestimación del recurso interpuesto contra la liquidación relativa al ITP al haberse promovido contra la resolución de un recurso desestimado por extemporáneo, por lo que no se llegó a pronunciarse sobre el fondo de la cuestión controvertida -la liquidación practicada por la Comunidad de Madrid sobre el ITP por importe de 106.770,48 euros con referencia a la escritura pública de 28 de enero de 2004, sobre ejercicio anticipado de opción de compra relativa a contrato de arrendamiento financiero-- . Y es que la firmeza del acto consentido cierra el paso a su impugnación, si no se produjo en el plazo establecido.

SEXTO.- En atención a todo lo expuesto procede desestimar el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto, lo que determina la imposición de las costas a la entidad recurrente en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 93.5, en relación con el artículo 139, ambos de la LJCA .

La Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el artículo 139.3 de la LJCA señala en 3.000 euros la cuantía máxima de la condena en **costas** por todos los conceptos.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN

FALLAMOS

Que debemos declarar, y declaramos, no haber lugar a admitir el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la entidad YELMO FILMS S.L. contra la sentencia dictada, con fecha 27 de diciembre de 2012, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso núm. 323/2010 sentencia que queda firme; con imposición de las costas causadas a la parte recurrente, con el límite señalado en el último de los Fundamentos de Derecho .

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Rafael Fernandez Montalvo.- Manuel Vicente Garzon Herrero.- Angel Aguillo Aviles.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.