

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ077938

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 504/2020, de 19 de mayo de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6242/2017

SUMARIO:

Procedimiento contencioso-administrativo. Inadmisibilidad. Actos impugnables. Tutela judicial efectiva. Resolución del TEAR que estima parcialmente la reclamación económico-administrativa. La Sala considera que ni la denominada doctrina del «tiro único» en general, ni la STS de 29 de septiembre de 2014 recurso n.º 1014/2013 (NFJ055862) en particular, constituyen soporte argumental que avale la tesis de la Sala de instancia, puesto que ni, salvo excepciones, puede hablarse en puridad de «tiro único», superada por reiterada jurisprudencia de esta Sala y Sección, ni de las limitaciones -que, ciertamente, hemos establecido- de la Administración tributaria para practicar una nueva liquidación o imponer otra sanción en el mismo asunto puede hacerse derivar restricción alguna al pleno pronunciamiento del órgano judicial sobre las pretensiones y alegaciones sustanciales rechazadas por la resolución parcialmente estimatoria de un tribunal económico-administrativo. La Sala coincide con la parte recurrente en que la negativa de un órgano judicial a responder a pretensiones o motivaciones sustanciales planteadas en tiempo y forma, podría afectar directamente al mismo núcleo del derecho a la tutela judicial efectiva y fija la siguiente interpretación de los preceptos legales y reglamentarios concernidos en este litigio: Una resolución de un tribunal económico-administrativo parcialmente estimatoria de las reclamaciones formuladas contra los acuerdos de liquidación y/o sancionadores practicados por la Inspección tributaria, aunque anule las liquidaciones y sanciones cuestionadas, es susceptible de recurso contencioso-administrativo, que no ha perdido su objeto, pues perdura el interés legítimo de quien instó la reclamación en que por el órgano jurisdiccional se examinen y resuelvan las pretensiones y motivaciones sustanciales alegadas en las reclamaciones y rechazadas por el tribunal económico-administrativo. La inadmisión de dicho recurso contencioso-administrativo o su desestimación por entender el órgano jurisdiccional que no procede pronunciarse acerca de las liquidaciones y/o sanciones parcialmente anuladas, supone desconocer el mandato del art. 67.1 LJCA, y, por ende, una vulneración del derecho a obtener la tutela judicial efectiva garantizado en el art. 24.1 CE en su vertiente de derecho de acceso a la jurisdicción. Frente a las nuevas liquidaciones y sanciones que, en ejecución de la resolución del tribunal económico-administrativo parcialmente estimatoria, se practiquen en lugar de las anuladas, no cabe interponer recurso de reposición (art. 241.ter.7 LGT) ni reclamación económico-administrativa, sino el recurso contra la referida ejecución de la resolución regulado en los arts. 241.ter LGT y 68 RGRVA, recurso que, en ningún caso, podría fundarse en las pretensiones o alegaciones planteadas en la reclamación y ya rechazadas por la resolución del tribunal económico-administrativo que se ejecuta. En principio, tampoco procedería interponer por quien formuló la reclamación económico-administrativa un recurso contencioso-administrativo contra las nuevas liquidaciones y sanciones que se apoyara en las pretensiones y los motivos alegados ante el tribunal económico-administrativo y desestimados por este, porque, en la parte de tales liquidaciones y sanciones confirmada por la resolución de dicho tribunal, serían actos consentidos y firmes, al no haberse acudido a la vía jurisdiccional para impugnar la resolución parcialmente desestimatoria. Esta interpretación conducen derechamente a la siguiente conclusión: en aquellos supuestos en los que se produzca la estimación parcial de reclamaciones económico-administrativas instadas contra liquidaciones o/y sanciones, las pretensiones y alegaciones sustanciales que la vertebran sobre tales actos rechazadas por los tribunales económico-administrativos pueden ser objeto de revisión ante la jurisdicción contencioso-administrativa, sin que sea preciso ni pertinente que el interesado o la interesada espere a que se practiquen unas nuevas liquidaciones o/y sanciones por parte de los órganos de la Administración tributaria en sustitución de las parcialmente anuladas, motivo por el cual debe anularse la sentencia impugnada [Vid, ATS de 5 de enero de 2018, recurso n.º 6242/2017 (NFJ077939) que plantea el recurso de casación frente a la STSJ de la Región de Murcia de 26 de septiembre de 2016, recurso n.º 8/2015 que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 239, 241 ter y 249.
RD 520/2005 (RGRVA), arts. 19, 25, 28 y 68.
Ley 29/1998 (LJCA), arts. 28, 67 y 88.
Constitución Española, arts. 24 y 31.

PONENTE:

Don Ángel Aguallo Avilés.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 504/2020

Fecha de sentencia: 19/05/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6242/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/04/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Procedencia: T.S.J. GALICIA CON/AD SEC.4

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6242/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente
D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguallo Avilés
D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara
D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 19 de mayo de 2020.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos./a. Sres./a. Magistrados/a. que figuran indicados/a al margen, ha visto el recurso de casación núm. 6242/2017, interpuesto por doña Belen, Procuradora de los Tribunales y de AUTOMENOR, S.A., contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia (Sección Segunda), de fecha 26 de septiembre de 2016, dictada en el procedimiento ordinario núm. 8/2015, que desestima el recurso formulado por dicha entidad frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Región de Murcia de fecha 30 de septiembre de 2014, que estima en parte las reclamaciones acumuladas núms. NUM000 y NUM001, la primera dirigida contra la liquidación girada por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Murcia derivada del Acta de disconformidad A02 NUM002 en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2007 y 2008, determinando una deuda a ingresar de 94.329,59 euros y unos intereses de demora de 19.823,08 euros (en total 114.152,67 euros), y la segunda contra la sanción impuesta por la misma Dependencia en el expediente sancionador NUM003 por importe de 90.106,03 euros.

Ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 26 de septiembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 8/2015 interpuesto por AUTOMENOR, S.A. frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Región de Murcia de fecha 30 de septiembre de 2014, que estima en parte las reclamaciones acumuladas núms. NUM000 y NUM001, la primera dirigida contra la liquidación girada por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Murcia derivada del Acta de disconformidad A02 NUM002 en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2007 y 2008, determinando una deuda a ingresar de 94.329,59 euros y unos intereses de demora de 19.823,08 euros (en total 114.152,67 euros), y la segunda contra la sanción impuesta por la misma Dependencia en el expediente sancionador NUM003 por importe de 90.106,03 euros, como consecuencia del impago dentro de plazo de la deuda anterior -infracción del artículo 191 de la Ley 58/2002, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"], así como por haber acreditado de

forma improcedente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o a deducir de la base imponible o en la cuota de declaraciones futuras propias o de terceros -infracción del artículo 195 LGT-.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) El 20 de diciembre de 2010 la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Murcia inició actuaciones de comprobación e investigación de carácter general en relación con AUTOMENOR, S.A. por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido ["IVA"], ejercicios 2007 y 2008. Tramitado el procedimiento, el 25 de julio de 2011 se comunicó a la interesada acta de disconformidad núm. A02- NUM002, cuya propuesta de regularización fue confirmada mediante acuerdo de liquidación (referencia NUM004), de fecha 4 de noviembre de 2011 (notificado el 8 de noviembre), en virtud del cual se desestiman las alegaciones presentadas a la propuesta contenida en el acta y se regulariza la situación tributaria de la entidad resultando una cuota tributaria de 94.329,59 euros y unos intereses de demora de 19.823,08 euros, lo que supone un total a ingresar de 114.152,67 euros.

b) La citada liquidación tributaria, en primer lugar, no considera deducibles las cuotas de IVA que figuran en las facturas como soportadas por las prestaciones de servicios realizadas por tres mercantiles (SPACEWORK MEDITERRÁNEO, S.L., AGROURBANA MEDITERRÁNEO, S.L. y AUTACAR, S.L.) a AUTOMENOR, S.A., porque se califican dichos negocios como simulados. En segundo lugar, tampoco estima deducibles las cuotas de IVA soportadas en relación con determinados gastos asociados a inmuebles que habían sido objeto de arrendamiento al entender la Inspección que no había quedado acreditada la necesidad de dichos gastos y su correlación con los ingresos derivados del ejercicio de la actividad económica desarrollada por AUTOMENOR, S.A. En particular, respondiendo a las alegaciones de la sociedad inspeccionada, el acuerdo de liquidación señala: " En el presente expediente, por lo que se refiere a las facturas por "comisiones por ventas de vehículos" emitidas por las entidades SPACEWORK MEDITERRÁNEO SL, AGROURBANA MEDITERRÁNEO SL y AUTACAR SL en los ejercicios 2007 y 2008 se ha comprobado por la Inspección que se trata en realidad de operaciones simuladas de manera absoluta, lo que ha facilitado que, importantes cantidades de dinero sean desviadas de la entidad AUTOMENOR SA a sus socios o administradores por medio de simulación de operaciones mercantiles con esas sociedades interpuestas y vinculadas con el obligado tributario, y así resulta de los datos que obran en el expediente. De manera que, en este caso, no existe ningún tributo (cuota de IVA) que deba ser repercutido a otra persona o entidad y que haya soportado indebidamente el obligado tributario, sino que no ha existido operación, ni devengo de IVA ni por tanto cuota soportada indebidamente, sino simplemente una ficción documentada formalmente en facturas con la única finalidad de obtener una ganancia fiscal.

En cuanto a las cuotas soportadas por los arrendamientos de bienes de su propiedad, se trata de cuotas soportadas correctamente, es decir, repercutidas por la entidad o sujeto que corresponde y soportadas por el obligado tributario, pero, se ha comprobado por la Inspección que se corresponden con arrendamientos no afectos a la actividad y por lo tanto, en cuanto liberalidad y no afectación a la obtención de ingresos, AUTOMENOR SA debe considerarse como consumidor final, sin posibilidad de deducir las cuotas de IVA soportadas correctamente".

c) Como consecuencia de la regularización practicada por el referido concepto tributario y ejercicios, se inició expediente sancionador que concluyó con el acuerdo de resolución de procedimiento sancionador, de fecha 4 de noviembre de 2011 (núm. de referencia A23-76183555), por el que se decide imponer a la entidad AUTOMENOR, S.A., según se expresa literalmente en el mismo, "por la comisión de la infracción tributaria LEVE y MUY GRAVE, consistente en dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la de la deuda tributaria [artículo 191 LGT] y GRAVE por acreditar improcedentemente cuotas de Impuesto a compensar en períodos posteriores [artículo 195.1 LGT]", una sanción tributaria por importe total de 90.106,03 euros.

d) Tanto contra el acuerdo de liquidación como contra el acuerdo sancionador AUTOMENOR, S.A. instó reclamaciones económico-administrativas (núms. NUM000 y NUM001, respectivamente). En lo que respecta a la liquidación tributaria, se alegó y argumentó en relación con las siguientes cuestiones, según se sintetiza en los epígrafes del escrito de alegaciones de 9 de abril de 2012: "PRIMERA.- Improcedente regularización de las cuotas de IVA soportadas derivadas de las prestaciones de servicios realizadas por las mercantiles SPACEWORK MEDITERRÁNEO, S.L., AGROURBANA MEDITERRÁNEO, S.L. y AUTACAR, S.L.". "I.- Incorrecta calificación como negocio simulado. La Inspección no ha realizado ninguna labor investigadora en relación con las sociedades

prestadoras de los servicios cuya realidad se cuestiona. Falta de regularización completa". "II.- Carga de la prueba en los negocios simulados". "III.- Análisis de la prueba de presunciones desplegada por la Inspección". "a) Facturación entre empresas vinculadas". "b) La falta de justificación de las presuntas prestaciones de servicios: facturas que no obedecen a operaciones reales". "c) Falta de coherencia de las operaciones con la estructura, medios humanos y materiales de AUTOMENOR, S.A.". "d) Falta de coherencia de estas operaciones con la estructura organizativa, medios materiales y humanos de las empresas emisoras de las facturas, lo que determina la imposibilidad material de prestar los servicios". "e) Actividad comercial de las emisoras de las facturas". "V.- Conclusión" (sic) [epígrafe en el que se asevera, entre otras cosas, que resulta "palmario que la Inspección no ha probado, la relación directa, precisa y exacta entre los hechos que da por ciertos (acreditados) y el que se viene a presumir, es decir, que las prestaciones de servicios no sean reales y que estamos ante un negocio simulado requerido por la prueba indirecta de las presunciones, encontrándonos, no ante indicios, sino ante meras conjeturas, especulaciones, que lo que hacen es evidenciar que la Administración Tributaria ha intentado practicar una regularización apartándose de la búsqueda de la realidad de los hechos" (pág. 17)]. "SEGUNDA.- Improcedente regularización de IVA soportado por los inmuebles arrendados". "I.- Incorrecta regularización del IVA soportado por el arrendamiento del inmueble sito en Calle Antonio Machado. Nulidad de la valoración al ser realizada prescindiendo absolutamente del procedimiento establecido al efecto". "II.- Los arrendamientos de los inmuebles cuestionados constituyen gastos relacionados con la actividad y están correlacionados con los ingresos derivados de su ejercicio". "TERCERA.- Subsidiaria. Ausencia de regularización completa de la situación tributaria. La no realización del hecho imponible supone el reconocimiento adicional del derecho a la devolución del Impuesto soportado indebidamente" [aquí se finaliza afirmando que la "conclusión expuesta anteriormente en relación con las cuotas de IVA derivadas de los servicios prestados a mi representada por las mercantiles AUTACAR, S.L., SPACEWORK MEDITERRÁNEO, S.L. y AGROURBANA MEDITERRÁNEO, S.L., resulta igualmente aplicable a determinados arrendamientos cuestionados por la Inspección en cuanto a su necesidad, como por ejemplo el sito en carretera de la Manga, en los que de nuevo se pone de manifiesto la falta de una regularización completa en la situación tributaria de mi representada, ya que se trata de arrendamientos de terrenos rústicos, lo que constituye una operación sujeta y exenta de IVA de conformidad con la Ley del IVA, por lo que se habría producido una indebida repercusión del impuesto" (págs. 27-28)].

Por lo que se refiere al acuerdo sancionador, se hacen las alegaciones siguientes, que ponen de manifiesto los epígrafes del escrito de 30 de abril de 2012: "PRIMERA.- Improcedencia de la sanción impuesta. Nulidad del Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador". "1.1.- Falta de tipicidad y ausencia de culpabilidad de mi representada. Falta de prueba que desvirtúe la presunción de inocencia". "1.2.- Falta de motivación y ausencia de prueba de cargo del Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador". "1.3.- Falta de valoración y análisis culpabilístico individualizado de cada uno de los motivos regularizados objeto de imposición de sanción". "SEGUNDA.- Incorrecta calificación de la supuesta infracción como muy grave y cuantificación de la misma".

Dichas reclamaciones fueron resueltas de forma acumulada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Región de Murcia ["TEARRM"] mediante resolución de fecha 30 de septiembre de 2014, que es parcialmente estimatoria al considerar que procede anular la liquidación impugnada, debiendo dictarse una nueva en la que se declare como deducibles los gastos derivados de las cuotas de arrendamiento del contrato suscrito en el año 2008 con la mercantil Agrourbana Mediterránea, S.L., por un importe de la base imponible de 54.091,09 euros. Asimismo, resuelve anular la resolución sancionadora con el fin de que se dicte otra derivada del resultado de la nueva liquidación". Concretamente, se dice sobre los dos aspectos reseñados:

" CUARTO.- (...) Por último, se reconoce por la Administración el gasto correspondiente al arrendamiento en 2008 de una nave situada en la C/Antonio Machado de San Pedro del Pinatar por considerar que sí reúne las condiciones para servir a la actividad y que existía contrato formalizado en dicho ejercicio. No obstante, puesto que el arrendamiento se incluye, conjuntamente con el de otros inmuebles, en un único contrato suscrito con la entidad AGROURBANA MEDITERRÁNEO SL, la Inspección procede a la individualización, respecto del total de renta pactada, que asciende a 54.091,09 euros, la que se corresponde con el arrendamiento de la nave en cuestión que, según se concluye, es de 36.000,00 euros.

En relación a esta valoración alega el interesado en primer lugar que se ha prescindido del procedimiento legalmente establecido amparándose en que el art 79.5 de la LIVA se remite al 16 del TRLIS y este fija un

procedimiento que desarrolla el art 21 del Reglamento de este último impuesto. Ello no obstante, este motivo de oposición debe ser desestimado pues no cuestiona aquí la Inspección que se haya fijado por el interesado un importe de la base imponible inferior al valor de mercado, sino que lo que pretende el acuerdo que se impugna es meramente individualizar del total de dicha base, la que corresponde al alquiler de un concreto inmueble. Ello no obstante, debemos coincidir con el interesado en que en modo alguno se ha motivado suficientemente por la Administración los medios utilizados y los cálculos que dan lugar a dicha cantidad, ni queda rastro en el expediente de unos y de otros, produciéndose así una evidente indefensión al interesado que no ha podido oponerse a dichos cálculos de forma razonada por lo que entendemos que no cabe más que, en aplicación del criterio de "solución más favorable al interesado" que defiende la Inspección, concluir que al no haber podido la Administración individualizar la parte de la renta correspondiente a dicho alquiler, debe declararse como deducible, no únicamente la cuota correspondiente a los 36.000,00 euros fijados por la Inspección, sino la totalidad de la que corresponde al contrato suscrito con AGROURBANA MEDITERRÁNEA SL en 2008, que ascendía a 54.091,09 euros.

Alega el interesado que, puesto que la Inspección cuestiona la utilización en la actividad de unos determinados terrenos debido a su naturaleza rústica, una regularización completa de la situación tributaria habría implicado calificar el arrendamiento de exento calificando la repercusión de indebida. Esta alegación debe ser desestimada en tanto la Administración únicamente alude a la naturaleza rústica de un terreno como un indicio más de que, según la normativa sectorial correspondiente, no pueden ubicarse espacios publicitarios sin que en ningún momento pueda concluirse que se ha realizado por la Inspección la más compleja delimitación del concepto de arrendamiento de terreno rústico a efectos de la aplicación de la exención regulada en el art 20 Uno 23 de la Ley 37/1992 del IVA .

En definitiva, procede anular la liquidación impugnada debiendo dictarse una nueva en la que se declare la no deducibilidad, exclusivamente, de las siguientes cuotas:

1º.- Las correspondientes a las facturas a que se refiere el FUNDAMENTO DE DERECHO TERCERO.

2º.- Las correspondientes a las cuotas de arrendamiento a que se refiere el presente fundamento de derecho con excepción de las derivadas del contrato suscrito con AGROURBANA MEDITERRÁNEA SL en 2008 por importe de base imponible de 54.091,09 euros".

"OCTAVO.- [...] En conclusión se aprecia que la Administración ha acreditado y motivado la existencia del elemento subjetivo de la infracción concluyendo correctamente la existencia de medios fraudulentos y perjuicio para la Hacienda Pública en los términos anteriores, si bien procede anular el acuerdo sancionador con el fin de que, partiendo de tales conclusiones, se dicte uno nuevo en el que se recalcule la sanción a imponer como consecuencia del resultado de la nueva liquidación que se dicte de acuerdo con lo dispuesto en el FUNDAMENTO DE DERECHO CUARTO".

Como consecuencia de lo anterior, el TEARRM decide " ESTIMAR EN PARTE las reclamaciones anulando los actos impugnados de conformidad con lo dispuesto en los fundamentos de derecho anteriores".

e) Disconforme con dicha resolución en la parte no estimada, mediante escrito de 8 de julio de 2015, AUTOMENOR, S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Murcia, solicitando del mismo que "dicte en su día Sentencia que anule la resolución de 31 de septiembre de 2014 del Tribunal Económico Administrativo Regional Murcia impugnada y el Acuerdo de Liquidación y el Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador que viene a confirmar en parte, con expresa imposición en costas a la Administración demandada" (pág. 36). El recurso se basaba en los fundamentos jurídico-materiales que reproducimos a continuación: "PRIMERO.- Nulidad del Acuerdo de liquidación al haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento establecido para la regularización de las operaciones entre partes vinculadas". "SEGUNDO.- Nulidad del Acuerdo de liquidación. Improcedente calificación como negocio simulado de las prestaciones de servicios realizadas por las mercantiles SPACEWORK MEDITERRÁNEO, S.L., AGROURBANA MEDITERRÁNEO, S.L. Y AUTACAR,S.L. Ausencia de prueba" [epígrafe en el que se concluye que "la resolución del TEAR de Murcia objeto del presente contencioso no resulta ajustada a Derecho, toda vez que confirma la liquidación practicada por la Inspección pese a que no se ha probado, la relación directa, precisa y exacta entre los hechos que da por ciertos (acreditados) y el que se viene a presumir, es decir, la existencia de un negocio simulado en relación con los servicios prestados a mi representada por las tres mercantiles analizadas, encontrándonos, no ante indicios, sino ante meras conjeturas, especulaciones, sospechas en palabras del propio Tribunal de instancia, que lo que hacen es evidenciar que la Administración Tributaria ha intentado practicar una regularización sin buscar la realidad de los hechos y que, pese a ello, el TEAR de Murcia ha venido a confirmar en

el fallo aquí recurrido" (pág. 25)]. "TERCERO.- Improcedente regularización de las cuotas de IVA soportadas derivadas de los inmuebles arrendados" ("3.1.- Incorrecta regularización de las cuotas de IVA soportado derivadas del arrendamiento del inmueble sito en Calle Antonio Machado correspondientes al ejercicio 2007. Incongruencia omisiva". "3.2.- Los arrendamientos de los inmuebles cuestionados constituyen gastos relacionados con la actividad y están correlacionados con los ingresos derivados de su ejercicio"). "CUARTO.- Subsidiaria. Ausencia de regularización completa de la situación tributaria. La no realización del hecho imponible supone el reconocimiento adicional del derecho a la devolución del Impuesto soportado indebidamente". "QUINTO.- Nulidad del Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador" ("5.1.- Falta de tipicidad y ausencia de culpabilidad de mi representada. Falta de prueba que desvirtúe la presunción de inocencia". "5.2.- Falta de motivación y ausencia de prueba de cargo del Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador". "5.3.- Falta de valoración y análisis culpabilístico individualizado de cada uno de los motivos regularizados objeto de imposición de sanción". "5.4.- Incorrecta calificación de la supuesta infracción como muy grave y cuantificación de la misma").

Segundo. La sentencia de instancia.

1. El citado recurso fue desestimado por la sentencia de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Murcia de 26 de septiembre de 2016, ahora recurrida, que razona su fallo, en su fundamento jurídico segundo, de la forma que se transcribe a continuación:

"SEGUNDO.- En supuestos como el presente en el que el TEARM estima en parte la reclamación anulando en su totalidad las liquidaciones impugnadas para que se dicten otras de acuerdo con los criterios que dicho órgano establece en su resolución, la Sala viene aplicando la doctrina jurisprudencial denominada del "tiro único". En el presente caso razones de coherencia y unidad de criterio obligan a este Tribunal a seguir dicha doctrina, sin hacer pronunciamiento alguno respecto a las cuestiones de fondo planteadas, ya que las liquidaciones impugnadas han sido anuladas por el TEAR y por lo tanto no existen.

Por tanto, la Sala entiende que no debe entrar a conocer sobre las cuestiones que plantea la recurrente que, en definitiva, están dirigidas contra las futuras liquidaciones que, en su caso, pueda girarse por el órgano de inspección. De tal forma que será, cuando el órgano de inspección gire esas liquidaciones, cuando podrá en su caso, volverlas a esgrimir en el recurso potestativo de reposición, reclamación económico-administrativa o recurso contencioso-administrativo que pueda formular contra ellas, todo ello en aplicación de lo dispuesto en la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2014, como esta Sala viene señalando de forma reiterada, por ejemplo en la sentencia n° 262/15 (PO 362/10), reiterada posteriormente, entre otras, en las sentencias 412/15, de 25 de mayo (recurso 149/12), 456/15 (recurso 60/13) y 426/16, de 26 de mayo (recurso 135/15).

Decía la Sala en la sentencia 412/15: "Pese a lo manifestado por la parte actora, esta Sala no puede efectuar un pronunciamiento respecto al fondo, ya que en el presente supuesto la liquidación ha sido anulada por el TEAR por falta de motivación, lo que supone que dicha liquidación no existe. Además, en la resolución expresa del TEAR, como hemos manifestado en el fundamento primero de esta resolución, este no se limita a retrotraer para que la Oficina Gestora dicte otro acuerdo de liquidación debidamente motivado, sino que repone actuaciones al trámite de alegaciones a fin de que, previo requerimiento, en su caso, de la documentación adicional que estime precisa la Oficina Gestora, valore y conteste de forma adecuada y suficiente las alegaciones formuladas. Por tanto, la Sala entiende que no debe entrar a conocer sobre las demás cuestiones que plantea la recurrente que, en su caso, pueda girarse por el órgano de gestión. De tal forma que será, en el caso de que el órgano de gestión gire una nueva liquidación motivándola adecuadamente y rechazando en su caso las alegaciones que pueda efectuar el recurrente, cuando el Sr. Marino pueda esgrimir los argumentos que estime procedentes, de acuerdo con lo que hemos señalado, para enervar el ejercicio de la Administración de su derecho a determinar el importe de la deuda tributaria, por aplicación de lo dispuesto por la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2014, como esta Sala señaló en la sentencia n° 262/15 (PO 362/10)."

Señalaba asimismo en la sentencia 456/15:

"...Es frente a la nueva liquidación que se gire cuando la interesada podrá examinar si la base imponible se ha determinado o no conforme a derecho y de acuerdo con los datos acreditados o investigaciones que obren en el expediente, ejercitando en su caso las acciones que estime convenientes y no en el presente recurso en el que pese a haber sido anulada la liquidación impugnada por el TEAR, aduce argumentos frente a la futura liquidación que en cumplimiento del fallo emitido por el mismo pueda ser girada por la Inspección. Incluso llega a

alegar que el fallo ya ha sido ejecutado por un procedimiento que denomina de residuo que no es conforme a derecho, cuando es evidente que de dicha alegación debe realizarla frente a la nueva liquidación en los recursos que en su caso interponga contra la misma, y ello de acuerdo con la jurisprudencia (sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2014), que establece que en los casos en que la Administración tiene la posibilidad de girar una nueva liquidación en sustitución de una anterior anulada, el momento de esgrimir cuantos argumentos se estimen pertinentes por el contribuyente para enervar el ejercicio de la Administración de su derecho a determinar el importe de la deuda tributaria, es con ocasión de recurrir esa nueva liquidación"

Por último, señalaba en la sentencia 426/16:

"La cuestión que plantea la actora una vez que el TEARM ha estimado en parte las reclamaciones formuladas anulando los dos acuerdos de liquidación impugnados, tanto el que determina la cuota a ingresar por el Impuesto sobre Sociedades, como el sancionador, es si el contenido del fundamento jurídico tercero de la resolución impugnada, contrario a la tesis del reclamante, es o no ajustado a derecho, ya que es el único que dice impugnar en la demanda.

La Sala entiende que de acuerdo con el criterio que viene siguiendo al respecto a tenor de la jurisprudencia (STS de 29-9-14), no procede entrar a examinar en la presente sentencia dicha cuestión, teniendo en cuenta que los actos administrativos originarios impugnados han sido anulados por el TEARM para que se giren otros nuevos de acuerdo con los criterios que establece en su resolución. Una vez se giren las nuevas liquidaciones será cuando el actor atendiendo a su contenido deberá formular los recursos que estime procedentes basándolos en los argumentaciones que asimismo estime oportunas".

2. En síntesis, la Sala de instancia entiende, con fundamento en la llamada jurisprudencia del "tiro único" que se expresaría en la sentencia de esta Sección de 29 de septiembre de 2014 , que en los supuestos en los que el TEAR estima solo en parte la reclamación anulando en su totalidad las liquidaciones impugnadas (o las sanciones) para que se dicten otras de acuerdo con los criterios que dicho órgano establece en su resolución, el órgano jurisdiccional no debe hacer pronunciamiento alguno respecto a las cuestiones de fondo planteadas por el/la interesado/a en el recurso contencioso- administrativo, dado que: (i) "las liquidaciones impugnadas han sido anuladas por el TEAR y por lo tanto no existen"; (ii) en definitiva, las cuestiones que se susciten están "dirigidas contra las futuras liquidaciones que, en su caso, pueda girarse por el órgano de inspección"; (iii) de modo que "será, cuando el órgano de inspección gire esas liquidaciones, cuando podrá en su caso, volverlas a esgrimir en el recurso potestativo de reposición, reclamación económico-administrativa o recurso contencioso-administrativo que pueda formular contra ellas".

Tercero. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La representación procesal de AUTOMENOR, S.A. preparó recurso de casación mediante escrito de 16 de noviembre de 2016.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas los artículos (i) 239.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y 66.3 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (BOE de 27 de mayo) ["RVA"]; (ii) 241.ter.2 y 8 LGT -sic- y 68.1 y 2 RVA; (iii) 28 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"], así como la STS de 13 de octubre de 2015 (casación 30/2013; ES:TS:2015:4186); y (iv) 249 LGT y 19.1, 25.1 y 67.1 LJCA y 24 de la Constitución ["CE"] .

Además considera que la sentencia realiza una interpretación errónea de las sentencias de este Tribunal de 29 de septiembre de 2014 (unificación de doctrina 1014/2013; ES:TS:2014:3816), 15 de junio de 2015 (casación 1551/2014; ES:TS:2015:2692) y 29 de junio de 2015 (3723/2014; ES:TS:2015:2875), dictadas en relación con la denominada doctrina del "tiro único".

3. La Sala de instancia, en ejecución del ATS de 5 de abril de 2017 (RQ 125/2017), tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 24 de octubre de 2017, emplazando a la recurrente, que ha comparecido ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, del mismo

modo que lo ha hecho como parte recurrida la Administración General del Estado, en el plazo señalado. Y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 5 de enero de 2018, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, prevista en el artículo 88.2.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

"Determinar en aquellos casos en que se produzca la estimación parcial de reclamaciones económico administrativas, si las restantes pretensiones, rechazadas por los tribunales económico administrativos, pueden ser objeto de revisión ante la jurisdicción contencioso-administrativa o, por el contrario, el interesado ha de esperar a que se practique una nueva liquidación por parte de los órganos de la Administración tributaria".

El citado auto identifica "como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 239.3 y 249 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; 66.3 y 68.1 y 2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo; 19.1, 25, 28 y 67.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio; y 24 de la Constitución.

Cuarto. *Interposición del recurso de casación.*

1. La representación procesal de AUTOMENOR, S.A. interpuso el recurso de casación mediante escrito de 26 de marzo de 2018, que observa los requisitos legales.

2. Comienza citando como normas infringidas por la sentencia impugnada los artículos 239.3, 241.ter.2 y 8, y 249 de la LGT; los artículos 66.3, y 68.1 y 2 del RVA; los artículos 25.1, 28 y 67.1 de la LJCA; y el artículo 24 CE.

3. En desarrollo de lo anterior, se afirma, en primer lugar, que para justificar su decisión de no entrar a conocer las cuestiones planteadas contra la resolución parcialmente estimatoria del TEARRM, la Sala de instancia "parte de una premisa errónea al considerar que la estimación parcial de una reclamación económico-administrativa por razones de fondo, como acontece en el caso analizado, determina la anulación total de las liquidaciones impugnadas", tesis que, además de ser contradictoria en sus propios términos, infringe el artículo 239.3 LGT. En el caso que nos ocupa -se aclara-, la estimación parcial sólo puede tener como consecuencia la "anulación parcial" prevista en dicho precepto porque, como ha puesto de manifiesto esta Sala en su sentencia de 9 de diciembre de 2013 (RCA 4494/2012), "una liquidación tributaria puede ser anulada por razones de (a) forma o de (b) fondo, y en este segundo caso, (i) total o (ii) parcialmente", y la estimación parcial es incompatible con la anulación total de la liquidación porque el rechazo o desestimación de parte de las cuestiones alegadas, distintas de la que da lugar a la estimación del recurso, tiene como consecuencia la "estimación total -y no parcial- de la reclamación" solo cuando "el hecho de que se hubieran rechazado previamente los motivos" no "lleva a la estimación parcial, sino total, pues lo que viene a inferirse es que el acto impugnado es nulo y debe desaparecer del mundo jurídico, lo que se declara no de manera condicional, relativa o fragmentada, sino total", ya que la reclamación "satisfacía plenamente su pretensión" (SAN de 28 de mayo de 2014, rec. 211/2011), lo que aquí no acontece ya que la estimación parcial por motivos de fondo acordada por el TEARRM "no satisfizo la pretensión anulatoria de la liquidación tributaria en su totalidad, ni tampoco de la sanción tributaria".

Por ello, habiendo acordado el TEARRM la anulación parcial tanto de la liquidación practicada en relación con el IVA de los ejercicios 2011 y 2012 por razones de fondo como de la sanción tributaria, "lo que determina que parte de la regularización efectuada por la Administración fuese confirmada, subsistiendo, por tanto, una parte de la deuda legítimamente liquidada -la correspondiente a las cuestiones no estimadas así como la sanción correspondiente- es claro que", como ha puntualizado esta misma Sala "la anulación por razones sustantiva es parcial porque en tales tesituras sí que existe una deuda del contribuyente legítimamente liquidada desde la decisión inicial, en la parte no anulada" y no total, como afirma la sentencia impugnada con apoyo en una interpretación errónea de la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2014 (rec. 1014/2013), "que cita y con una referencia a la doctrina del tiro único que, además de haber sido superada por la reiterada jurisprudencia de esta Sala Tercera de este Tribunal Supremo nada tiene que ver con la cuestión que el Tribunal de instancia suscita" (págs. 6-7).

4. Seguidamente, en segundo lugar, se alega que yerra la Sala de instancia al afirmar, en apoyo de su razonamiento, que las cuestiones planteadas en sede judicial contra la resolución del TEARRM parcialmente estimatoria por cuestiones de fondo podrá AUTOMENOR, S.A. "volverlas a esgrimir en el recurso potestativo de reposición, reclamación económico-administrativa o recurso contencioso-administrativo que pueda formular" al impugnar las nuevas liquidaciones que gire el órgano de inspección en ejecución de aquella resolución del TEARRM. Y se equivoca (a) porque dicho razonamiento es contrario al tenor literal de los artículos 241.ter.2 LGT y 68.1 del RVA (este último en su redacción vigente racione temporis), preceptos "en virtud de los cuales frente al acto de ejecución de la resolución del TEAR de Murcia parcialmente estimatoria por motivos de fondo no cabe formular recurso de reposición y/o reclamación económico-administrativa sino recurso contra la ejecución"; y (b) porque tal afirmación entra en abierta contradicción con el artículo 66.3 RVA, según el cual, "[c]uando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido", dado que es precisamente la conservación del contenido del acuerdo de liquidación impugnado la que impide a AUTOMENOR, S.A. "plantear en sede de ejecución de la resolución económico-administrativa dictada por el TEAR de Murcia las cuestiones y pretensiones anulatorias que ya fueron resueltas (y desestimadas) por la resolución que se ejecuta", tal y como prevén expresamente los artículos 241.ter.8 LGT y 68.2 RGR (este último en su redacción vigente racione temporis), preceptos que declaran "la inadmisibilidad del recurso contra la ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta, sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concurra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 de esta Ley" (págs. 7-8).

5. En tercer lugar, se razona que la sentencia impugnada infringe el artículo 28 LJCA en virtud del cual "[n]o es admisible el recurso contencioso-administrativo respecto de los actos que sean reproducción de otros anteriores definitivos y firmes y los confirmatorios de actos consentidos por no haber sido recurridos en tiempo y forma", por lo que, de no ser objeto de impugnación en sede judicial la resolución del TEARRM solo parcialmente estimatoria, "quedaría esta firme y consentida, al no haber sido recurrida en tiempo y forma" (pág. 9), tal y como habría señalado nuestra sentencia de 13 de octubre de 2015 (rec. 30/2013).

6. En cuarto y último lugar, se argumenta que la resolución judicial recurrida en esta sede vulnera, asimismo, el artículo 249 LGT, en relación con los artículos 19.1, 25.1 y 67.1 de la LJCA, así como el artículo 24 CE, en virtud de los cuales son susceptibles de recurso contencioso-administrativo "las resoluciones que pongan fin a la vía económico-administrativa estimatorias con anulación parcial del acto impugnado, en la medida que no satisfacen plenamente las pretensiones anulatorias del obligado tributario", motivo por el cual AUTOMENOR, S.A. "puede someter al control jurisdiccional en sede de dicho recurso la revisión de la legalidad de la resolución del TEAR de Murcia parcialmente estimatoria para obtener un pronunciamiento que examine el fondo del litigio en la parte no estimada (tanto en lo que se refiere a la liquidación como a la sanción derivada de aquella) y decida sobre todas las cuestiones controvertidas del proceso sin que se conculque el derecho a la tutela judicial efectiva" (pág. 9).

7. A continuación, se explica que el criterio que mantiene la recurrente es el seguido, entre otros, por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León -Burgos- (sentencia de 23 de septiembre de 2016, P.O. 102/2015), por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (sentencias de 1 de diciembre de 2011 -P.O. 774/2008-, y de 17 y 23 de febrero de 2012 -P.O. 1067/2008 y 1068/2008-), por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (sentencia de 29 de mayo de 2012, P.O. 1124/2009), y, en fin, por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (sentencia de 4 de junio de 2004, P.O. 145/2001). Y se acaba aduciendo en este punto que la tesis de la sentencia cuestionada "condena al obligado tributario a un nuevo largo peregrinar -por segunda vez- por la vía económico-administrativa llena de obstáculos y abocada al fracaso (más allá de las causas de inadmisibilidad que plantearía tanto la Administración como el TEAR parece una quimera pensar que ante el planteamiento de las mismas cuestiones vayan a cambiar el razonamiento que llevó a desestimarlas) para acabar, años después, planteando ante el mismo órgano jurisdiccional nuevamente las pretensiones anulatorias que este rechazó entrar a valorar en su momento y que entonces tendría que resolver en coherencia" (pág. 11).

8. Como consecuencia de lo expuesto, se solicita de esta Sala que dicte sentencia que "anule totalmente la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia contra la que se dirige el presente recurso de casación y, como consecuencia de ello, convirtiéndose la Sala en Tribunal de instancia, entre a resolver las cuestiones planteadas en el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAR de Murcia -que han quedado imprejuizadas- y dicte sentencia que, conforme al suplico de la demanda, anule dicha resolución así como el Acuerdo de Liquidación y el Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador que viene a confirmar en parte, con expresa imposición en costas a la Administración demandada" (pág. 12). A este respecto, resume los motivos y argumentos en que funda el recurso contencioso-administrativo, a saber: (i) "Nulidad del Acuerdo de liquidación al haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento establecido para la regularización de las operaciones entre partes vinculadas" (pág. 12); (ii) "Improcedente calificación como negocio simulado de las prestaciones de servicios realizadas por las mercantiles SPACEWORK MEDITERRÁNEO, S.L., AGROURBANA MEDITERRÁNEO, S.L. Y AUTACAR, S.L. Ausencia de prueba" (pág. 13); (iii) "Improcedente regularización de las cuotas de IVA soportadas derivadas de los inmuebles arrendados" (pág. 14); (iv) "Ausencia de regularización completa de la situación tributaria. La no realización del hecho imponible supone el reconocimiento adicional del derecho a la devolución del Impuesto soportado indebidamente" (pág. 15); y (v) "Nulidad del Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador" (pág. 17).

9. Por último, como corolario de todo lo expuesto, se pide de esta Sala que dicte sentencia que: (a) de un lado, "anule totalmente la Sentencia impugnada y declare que en aquellos casos en que se produzca la estimación parcial de una reclamación económico-administrativa, las restantes pretensiones anulatorias que fueron rechazadas por el tribunal económico-administrativo pueden ser objeto de revisión ante la jurisdicción contencioso-administrativa mediante la interposición del correspondiente recurso contencioso-administrativo frente a la resolución parcialmente estimatoria que pone fin a la vía económico-administrativa"; y, de otro, "entre resolver las cuestiones planteadas en el recurso contencioso-administrativo interpuesto y con base en la fundamentación jurídica del escrito de demanda anule la resolución del TEAR de Murcia y el Acuerdo de liquidación y sancionador ambos confirmados por no ser ajustados a derecho" (págs. 18 y 19).

Quinto. Oposición al recurso de casación del abogado del Estado.

1. El abogado del Estado, en la representación legal que le corresponde, se opuso al recurso de casación mediante escrito de 8 de junio de 2018, que observa los requisitos legales.

2. En dicho escrito, tras resumir los hechos que han dado lugar a este proceso, se limita a remitirse "a la fundamentación contenida en la sentencia de instancia", cuyo fundamento jurídico segundo, que transcribe en parte, pide que se tenga "aquí por reproducido" (pág. 5),

3. No, obstante, subsidiariamente, para el caso de que se estime el recurso y consideremos procedente entrar a conocer de los motivos aducidos por la entidad en la demanda del recurso contencioso-administrativo, solicita "la desestimación de todos ellos, por las razones que figuran en la resolución del TEAR de Murcia de 30 de septiembre de 2014 y en el escrito de contestación a la demanda" (pág. 5), sin perjuicio de hacer algunas escuetas puntualizaciones "[r]especto de la nulidad por no seguir el procedimiento establecido para la regularización de operaciones entre partes vinculadas", acerca la "[i]mprocedente calificación como negocio simulado de las prestaciones de servicios supuestamente realizadas por entidades vinculadas", sobre la "[i]mprocedente regularización de las cuotas de IVA soportadas derivadas de los inmuebles arrendados", en relación con la "[a]usencia de regularización completa de la situación tributaria", y, por último, respecto de la alegada "[n]ulidad del acuerdo de resolución del procedimiento sancionador" (págs 6 y 7).

4. Por lo expuesto, solicita de esta Sala que "dicte sentencia por la que desestime el recurso de casación o, subsidiariamente, si lo estima y decide resolver sobre el fondo del asunto, desestime las pretensiones del recurrente confirmando íntegramente la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia de 30 de septiembre de 2014 y los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción de los que trae causa" (págs. 7-8).

Sexto. Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

Por providencia de 27 de junio de 2018, en virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en providencia de 15 de 2020, designándose como ponente al Excmo. Sr. don Ángel Aguallo Avilés, y señalándose al efecto el día 21 de abril de 2020 para la votación y fallo del recurso, con el resultado que ahora se expresa. Habiéndose continuado la deliberación por los medios tecnológicos disponibles por esta Sección en la fecha posterior en la que ha sido posible, como consecuencia de las disfunciones generadas por el COVID19.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional objetivo.**

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, impugnada en casación por la entidad AUTOMENOR, S.A., es o no conforme a Derecho al denegar a la demandante en la instancia, en un caso en el que ha obtenido una resolución parcialmente estimatoria de la reclamación económico-administrativa formulada, con fundamento expreso en la conocida como doctrina del "tiro único", cualquier pronunciamiento sobre el resto de las pretensiones o cuestiones de fondo rechazadas por el TEARRM en relación con el acuerdo de liquidación y el sancionador recurridos, y oportunamente planteadas en el recurso contencioso-administrativo, dado que -según la Sala de instancia- (i) las liquidaciones impugnadas han sido anuladas por el TEARRM y, por lo tanto "no existen", y, (ii) en definitiva, las cuestiones que se susciten están "dirigidas contra las futuras liquidaciones que, en su caso, pueda girarse por el órgano de inspección", de modo que "será, cuando el órgano de inspección gire esas liquidaciones, cuando podrá en su caso, volverlas a esgrimir en el recurso potestativo de reposición, reclamación económico-administrativa o recurso contencioso-administrativo que pueda formular contra ellas".

La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscita este recurso de casación, según se obtiene de la delimitación practicada por la Sección Primera de esta Sala en el auto de admisión de 5 de enero de 2018, es la siguiente:

"Determinar en aquellos casos en que se produzca la estimación parcial de reclamaciones económico administrativas, si las restantes pretensiones, rechazadas por los tribunales económico administrativos, pueden ser objeto de revisión ante la jurisdicción contencioso-administrativa o, por el contrario, el interesado ha de esperar a que se practique una nueva liquidación por parte de los órganos de la Administración tributaria".

Y es que, efectivamente, el citado auto de admisión puso de manifiesto que dicha cuestión ha sido resuelta por la sentencia objeto de este recurso de casación en sentido diferente a como lo ha sido por otros órganos de esta jurisdicción [en particular, citábamos en los fundamentos la sentencia de 23 de septiembre de 2016 (recurso 102/2015) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede en Burgos; las sentencias de 1 de diciembre de 2011 (recurso 774/2008), 17 y 23 de febrero de 2012 (recursos 1067/2008 y 1068/2008) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña; la sentencia de 4 de junio de 2004 (recurso 145/2001) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid; y la sentencia de 29 de mayo de 2012 (recurso 1124/2009) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana], por lo que, ante una situación igual nos encontramos con soluciones jurisdiccionales contradictorias [artículo 88.2.a) LJCA].

Además, el referido auto de admisión identifica como las normas que, en principio, deberían ser examinadas con el fin de responder a la cuestión que plantea, los artículos 239.3 y 249 de la LGT; 66.3 y 68.1 y 2 del RVA; 19.1, 25, 28 y 67.1 de la LJCA; y 24 CE. Y así lo haremos, añadiendo, no obstante, en nuestro análisis, algo más que propone la parte recurrente.

En fin, dado que el interés casacional objetivo se aprecia claramente [artículo 88.2.a) LJCA], que el auto de admisión define nítidamente la cuestión a resolver por esta Sección, y que su resolución deviene incuestionablemente necesaria para decidir el presente recurso de casación, pasamos sin más trámites a responderla, no sin antes anticipar que en caso de que contestáramos afirmativamente a la cuestión con interés

casacional objetivo planteada, sería preciso determinar si, como expresamente solicita la recurrente en la instancia, debemos pronunciarnos sobre las pretensiones y razonamientos sustanciales que la vertebran rechazados por el TEARRM y soslayadas por el Tribunal Superior de Justicia de Murcia, o debemos ordenar la retroacción de actuaciones.

Segundo. *Respuesta a la cuestión casacional objetiva (I). Ni la denominada doctrina del "tiro único" en general, ni nuestra sentencia de 29 de septiembre de 2014 en particular, constituyen soporte argumental que avale la tesis de la Sala de instancia.*

1. Como hemos dicho, la Sala de instancia decide no pronunciarse sobre las pretensiones y argumentaciones nucleares que las vertebran esgrimidas por AUTOMENOR, S.A. en su demanda contencioso-administrativa, y expresamente rechazadas por el TEARRM, no -esto es algo que debe dejarse claro desde ahora- esgrimando formalmente la inadmisibilidad del recurso por falta de legitimación activa de la mercantil (que es lo que alegaban las Administraciones públicas demandadas en los casos resueltos por las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia que se citan en el auto de admisión como contradictorias con la impugnada en este proceso), sino aludiendo apodócticamente a la coloquialmente denominada (en especial, en el ámbito tributario) doctrina del "tiro único" (o sobre los límites al "segundo tiro"), y citando a estos efectos, también sin mayores explicaciones, para fundamentar la denegación de respuesta, nuestra sentencia de 29 de septiembre de 2014, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 1014/2013.

2. Concretamente, la sentencia impugnada señala que "la Sala viene aplicando la doctrina jurisprudencial denominada del "tiro único", que va a seguir por "razones de coherencia y unidad de criterio"; que, en atención a dicha doctrina "entiende que no debe entrar a conocer sobre las cuestiones que plantea la recurrente que, en definitiva, están dirigidas contra las futuras liquidaciones que, en su caso, pueda girarse por el órgano de inspección" (lo que, pese a que se habla de doctrina del "tiro único", implicaría la posibilidad de, al menos, un "segundo tiro"); que, en "aplicación de lo dispuesto" en nuestra sentencia de 29 de septiembre de 2014, que cita hasta cuatro veces, "será, cuando el órgano de inspección gire esas liquidaciones, cuando podrá en su caso, volverlas a esgrimir en el recurso potestativo de reposición, reclamación económico-administrativa o recurso contencioso-administrativo que pueda formular contra ellas"; y, en fin, que es la referida sentencia la que "establece que en los casos en que la Administración tiene la posibilidad de girar una nueva liquidación en sustitución de una anterior anulada, el momento de esgrimir cuantos argumentos se estimen pertinentes por el contribuyente para enervar el ejercicio de la Administración de su derecho a determinar el importe de la deuda tributaria, es con ocasión de recurrir esa nueva liquidación".

Pero debemos aclarar ya que ni, salvo excepciones, puede hablarse en puridad de "tiro único", ni de las limitaciones -que, ciertamente, hemos establecido- de la Administración tributaria para practicar una nueva liquidación o imponer otra sanción en el mismo asunto puede hacerse derivar restricción alguna al pleno pronunciamiento del órgano judicial sobre las pretensiones y alegaciones sustanciales rechazadas por la resolución parcialmente estimatoria de un tribunal económico-administrativo, ni, en fin, la sentencia de esta Sala y Sección de 29 de septiembre de 2014, por más que se reitere su cita, dice -ni implícita ni, mucho menos, explícitamente- lo que asevera el Tribunal Superior de Justicia de Murcia. En este sentido, hay que coincidir con la parte recurrente en que, además de que la llamada coloquialmente doctrina del "tiro único" ha sido superada por reiterada jurisprudencia de esta Sala y Sección, "nada tiene que ver con la cuestión que el Tribunal de instancia suscita".

3. No obstante, aunque, como acabamos de indicar, no es propiamente una cuestión a dilucidar en este proceso, lo primero que tenemos que recordar, únicamente porque la sentencia recurrida afirma sujetarse o atenerse a la doctrina del "tiro único", utilizando precisamente las palabras de la sentencia a la que se remite, de 29 de septiembre de 2014, es que "[n]o compartimos las posiciones que, de una u otra forma, conducen a interpretar que la Administración está obligada a acertar siempre, de modo que si se equivoca (por mínimo que sea el yerro) pierde la posibilidad de liquidar el tributo, aun cuando su potestad siga viva, porque carecen de sustento normativo que las avale, tanto ordinario como constitucional. Aún más -hemos dicho-, se opone al principio de eficacia administrativa (artículo 103.1 de la Constitución española) y al logro de un sistema tributario justo en el que cada cual ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad

económica (artículo 31.1 de la Constitución), que abogan por una solución distinta, siempre, claro está, que la seguridad jurídica quede salvaguardada mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente debidamente satisfechas. Desde luego, dicho principio constitucional no conlleva, (...), la prohibición de que, ejercitada una potestad administrativa y anulado el acto a través del que se manifiesta, dicha potestad no pueda ejercitarse ya. No se trata de que la Administración corrija sus actos viciados de defectos materiales hasta "acertar", sino de que, depurado el ordenamiento jurídico mediante la expulsión del acto viciado, la Administración, en aras del interés general, al que ha de servir, proceda a ejercer la potestad que el legislador le ha atribuido si se dan las condiciones que el propio ordenamiento jurídico prevé para ello, con plenas garantías de defensa del contribuyente. Por ello, tampoco cabe hablar de "privilegio exorbitante" de la Hacienda, pues no se le otorga una ventaja injustificada, sino una habilitación para hacer cumplir el mandato que el constituyente incorporó en los artículos 31.1 y 103.1 de la Constitución " (FD 4º). En el mismo sentido, entre otras muchas, sentencia núm. 2875/2015, de 29 de junio (RCA núm. 3723/2014), FJ 2º.

4. Recordado lo anterior, nos vemos en la tesitura de tener que subrayar, de un lado -como arguye la parte recurrente-, que la llamada doctrina del "tiro único" está, pues, claramente superada, y, de otro lado, que, evidentemente, una cosa son los límites que, con mayor o menor contundencia y reiteración, esta Sala ha venido estableciendo, con la finalidad de salvaguardar principios de lo más heterogéneos, para que la Administración tributaria pueda, una vez anulado un acto (ya sea este una liquidación o una sanción), volver a dictar uno nuevo ajustado a Derecho en relación con el mismo asunto, y otra muy distinta -absolutamente desconectada de la anterior- las restricciones, trabas o impedimentos que se puedan imponer a un órgano judicial -en esta ocasión hay que hablar de autoimposición por la propia Sala de instancia- para que pueda pronunciarse acerca de las pretensiones o motivaciones esenciales rechazadas por una resolución parcialmente estimatoria de un tribunal económico-administrativo, y que le han sido abiertamente planteadas en un recurso contencioso-administrativo, lo que -resulta ocioso decirlo- puede afectar, y ya anticipamos que en este caso lo hace, al derecho a una decisión judicial sobre las pretensiones de fondo y, por ende, al derecho a la tutela judicial efectiva.

Porque, en efecto, esta Sala, en los casos de estimación de un recurso por motivos de carácter formal o material [sentencias núm. 7933/2012, de 19 de noviembre (recurso de casación en interés de ley núm. 1215/2011); núm. 3728/2014, 15 de septiembre (RCA núm. 3948/2012); y núm. 3816/2014, 29 de septiembre (RCUD núm. 1014/2013)], ha rechazado la posibilidad de reiterar el acto administrativo anulado (o establecido, por emplear la terminología del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, límites al "segundo tiro") en supuestos -no pretendemos ser exhaustivos en las citas- (i) de prescripción [v.gr., sentencia de 19 de noviembre de 2012, ya citada, FFJJ 3º, 4º y 5º; núm. 2157/2015, de 5 de mayo (RCA núm. 2233/2014), FJ 4º; núm. 2692/2015, de 15 de junio (RCA núm. 1551/2014), FJ 5º, y todas las en ella citadas; de 29 de junio de 2015, FJ 2º; núm. 4391/2015, de 21 de octubre (RCA núm. 2271/2014), FJ 4º; y núm. 263/2016, de 3 de febrero (RCA núm. 1746/2014), FJ 3º], por razones de seguridad jurídica; (ii) de " reformatio in peius" [v.gr., sentencias ya mencionadas de 15 de junio de 2015, FJ 5º, y todas las en ella citadas; y de 29 de junio de 2015, FJ 2º], por su incidencia en el derecho a acceder a los recursos que reconoce el artículo 24.1 CE [en este sentido, sentencia núm. 8340/2001, de 27 de octubre (RCA núm. 565/1996), FJ 5º]; (iii) de reincidencia o contumacia de la Administración en el error, por salvaguardar los principios de buena fe al que están sujetas las Administraciones públicas, eficacia, seguridad jurídica y proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario, así como la proscripción del abuso de derecho que dimana del pleno sometimiento de las Administraciones públicas a la ley y al derecho ex artículo 103.1 CE [v.gr., sentencias núms. 2761/2011, 2740/2011 y 2743/2011, todas ellas de 3 de mayo (RRCA núms. 466/2008, 4723/2009 y 6393/2009), FJ 3º; de 19 de noviembre de 2012, FJ 4º; de 29 de septiembre de 2014, FJ 4º; y núm. 4972/2015, de 12 de noviembre (RCA núm. 149/2014), FJ 4º]; y, en fin, (iv) de duplicidad de sanciones en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hechos y fundamentos (principio " non bis in ídem"), con la finalidad de evitar una sanción ajena al juicio de proporcionalidad realizado por el legislador [sentencia de 29 de septiembre de 2014, ya citada, en obiter dicta; y sentencia núm. 5667/2014, de 16 de diciembre (RCA núm. 3611/2013), FJ 5º].

Sin embargo, como hemos dicho, la negativa de un órgano judicial a responder a pretensiones o motivaciones sustanciales planteadas en tiempo y forma, podría afectar directamente al mismo núcleo del derecho de acceso al proceso o a la jurisdicción y, por consiguiente, al derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el artículo 24.1 CE.

5. Sentada la falta de conexión, por lo demás, evidente, entre los límites que tiene la Administración tributaria para dictar una nueva liquidación o sanción en el mismo asunto, y los obstáculos o inconvenientes para que un órgano judicial pueda responder a las cuestiones de fondo planteadas en una demanda contencioso-administrativa, tenemos que negar seguidamente que la sentencia de 29 de septiembre de 2014 establezca, como sostiene la resolución judicial impugnada, que "en los casos en que la Administración tiene la posibilidad de girar una nueva liquidación en sustitución de una anterior anulada, el momento de esgrimir cuantos argumentos se estimen pertinentes por el contribuyente para enervar el ejercicio de la Administración de su derecho a determinar el importe de la deuda tributaria, es con ocasión de recurrir esa nueva liquidación". En realidad, únicamente hicimos dos afirmaciones como razón de decidir. En primer lugar, que no cabe la retroacción de actuaciones cuando se anula una liquidación tributaria por razones sustantivas, materiales o de fondo. " La retroacción de actuaciones -dijimos- no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar "marcha atrás". Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas exclusivamente imputables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión" (FD 3º). Y , en segundo lugar , que "el hecho de que no quepa retrotraer las actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo, debiendo limitarse el pronunciamiento económico-administrativo a anularla, o a declarar su nulidad de pleno derecho si se encuentra aquejado de alguno de los vicios que la determinan, no trae de suyo que le esté vedado a la Administración aprobar otra liquidación", porque, como "en cualquier otro sector del derecho administrativo, ante tal tesitura, la Administración puede dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva. Esto es, una vez anulada una liquidación tributaria en la vía económico-administrativa por razones de fondo, le cabe a la Administración liquidar de nuevo, siempre y cuando su potestad no haya prescrito, debiéndose recordar a este respecto nuestra jurisprudencia que niega efectos interruptivos de la prescripción a los actos nulos de pleno derecho" (FD 4º). No dijimos nada más.

6. Finalmente, procede asimismo recordar que en este caso la resolución del TEARRM fue parcialmente estimatoria por razones de fondo (en particular, por considerar deducibles los gastos derivados de las cuotas de arrendamiento del contrato suscrito en el año 2008 con la mercantil Agroubana Mediterránea, S.L., por un importe de la base imponible de 54.091,09 euros), lo que -no es motivo de controversia- autoriza a la Administración tributaria para dictar, dentro de unos límites temporales [sentencias núm. 569/2015, de 30 de enero (RCA núm. 1198/2013), FJ 4º; y núm. 199/2017, de 25 de enero (RCA núm. 2253/2015), FJ 4º] y materiales [como hemos dicho en la citada sentencia de 15 de junio de 2015, " la Administración puede aprobar una nueva liquidación en sustitución de la anulada", pero " cuando la anulación se debe a razones de fondo, únicamente le resulta posible dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva" (FJ 5º); en el mismo sentido, sentencias de 15 de septiembre de 2014, FJ 4º; 29 de junio de 2015, FJ 2º; núm. 2157/2015, de 5 de mayo, FJ 4º; núm. 4391/2015, de 21 de octubre, FJ 4º; y núm. 263/2016, de 3 de febrero, FJ 3º], una nueva liquidación e imponer una nueva sanción [limitándose a adaptar su cuantía a la cuota resultante de la nueva liquidación, " sin necesidad de iniciar e instruir un nuevo procedimiento sancionador" (sentencia de 16 de diciembre de 2014, FJ 5º)]. Y ni la Sala de instancia - que se remite, sin más, a la doctrina del "tiro único"- ni el abogado del Estado -cuyo escrito de oposición está completamente huérfano de argumentación en este punto, pues se ciñe a reproducir ad pedem litterae lo que dice la sentencia impugnada-, explican mínimamente qué conexión existe entre esta indudable facultad de girar otro acuerdo de liquidación y sancionador, y la improcedencia de responder motivadamente en la sentencia que falla el recurso contencioso-administrativo instado por AUTOMENOR, S.A. a las pretensiones y cuestiones de fondo rechazadas en la vía económico-administrativa e inequívocamente suscitadas por dicha entidad en la vía judicial.

Tercero. *Respuesta a la cuestión casacional objetiva (II). Los artículos 239.3, 241.ter y 249 de la LGT, 66.3 y 68.1 y 2 del RVA, y 19.1, 25, 28 y 67.1 de la LJCA, respaldan el criterio contrario al defendido por la Sala de instancia.*

1. Como hemos dicho, la sentencia impugnada entiende que, en la medida en que la resolución del TEARRM -al estimar parcialmente las reclamaciones- anula el acuerdo de liquidación y el sancionador, las liquidaciones anuladas (y debemos entender que las sanciones, aunque no alude a ellas *expressis verbis*) "no existen", expresión que utiliza para llegar a la conclusión de que se habría producido una anulación "total" de las mismas. De manera que las cuestiones de fondo suscitadas por AUTOMENOR, S.A. contra dichas liquidaciones de IVA y las sanciones impuestas, y expresamente rechazadas por el TEARRM -se colige por la Sala de instancia-, en realidad estarían "dirigidas contra las futuras liquidaciones que, en su caso, pueda girarse por el órgano de inspección", y que, por tanto, "será, cuando el órgano de inspección gire esas liquidaciones, cuando podrá en su caso, volverlas a esgrimir en el recurso potestativo de reposición, reclamación económico-administrativa o recurso contencioso-administrativo que pueda formular contra ellas".

Además, para rechazar pronunciarse sobre las pretensiones y alegaciones sustanciales desestimadas por el TEARRM, el Tribunal Superior de Justicia de Murcia no declara formalmente la falta de legitimación de la entidad recurrente como causa de inadmisibilidad, que no fue aducida por el abogado del Estado, sino que, simplemente, desestima el recurso interpuesto.

Pero, con independencia de que sea o no acertado u ortodoxo hablar en puridad de "inexistencia" de liquidaciones que se han anulado por motivos de fondo solo parcialmente, hay necesariamente que coincidir con la parte recurrente en que no se puede equiparar, como en definitiva hace la Sala de instancia, una resolución económico-administrativa que estima parcialmente la reclamación con una que lo hace totalmente, o, lo que es igual, que no se puede considerar que la resolución parcialmente estimatoria determina la anulación "total" de las liquidaciones o sanciones.

A este respecto, debe remarcarse que el artículo 239.3 LGT distingue claramente ambos supuestos cuando señala que la resolución de los Tribunales Económico-Administrativos "podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad", y -en términos inequívocos- que "[l]a resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales".

Y debe, asimismo, recordarse que en la sentencia de 9 de diciembre de 2013 (RCA núm. 4494/12) [cuya doctrina reproducen las sentencias de 3 de abril de 2014 (RCA núm. 2445/13, FJ 3º), 16 de octubre de 2014 (RCA núm. 4078/13, FJ 3º) y 9 de marzo de 2015 (RCA núm. 3818/2013), FJ 2º], afirmamos que "[u]na liquidación tributaria puede ser anulada por razones de (a) forma o de (b) fondo y, en este segundo caso, (i) total o (ii) parcialmente.- (a) La anulación por motivos formales -proseguíamos- afecta a la liquidación en su conjunto y la expulsa en cuanto tal del universo jurídico, para que, en su caso, si procede, se dicte otra nueva cumpliendo las garantías ignoradas al aprobarse la primera o reparando la falla procedimental que causó su anulación. En estas situaciones, en puridad no existió hasta la aprobación de la nueva liquidación una deuda del obligado tributario frente a la Hacienda legítimamente liquidada, al no poderse entender efectuado conforme a derecho el procedimiento de cuantificación por la Administración de la obligación tributaria de aquél.- En otras palabras, en tales tesituras la Administración tributaria no convirtió válidamente en deuda la preexistente obligación. (...)- (b.1) Si la anulación tiene lugar por razones de fondo pero es total, el criterio debe ser el mismo, pues tampoco hay en tal caso una deuda legítimamente liquidada. En dichos supuestos podrá fijarse la deuda de nuevo, si es que la potestad para hacerlo no ha prescrito, pero deberá serlo por conceptos distintos de los sustantivamente anulados, sin que, por ello, quepa hablar de un pago fuera de plazo en el sentido del artículo 26.1 de la Ley, pues por el concepto debido no existía deuda liquidada alguna y, por ello, mora del deudor.- (b.2) Distinto es el escenario si la anulación por razones sustantivas es parcial, porque en tales tesituras sí que existe una deuda del contribuyente legítimamente liquidada desde la decisión inicial, en la parte no anulada, a la que lógicamente se contrae la exigencia de intereses de demora. (...)" (FD 5º; el énfasis no es del original).

El descrito en las sentencias citadas en último lugar es, precisamente, el caso que nos ocupa, pues la anulación de las liquidaciones de IVA (y de las sanciones, solo reducidas en su cuantía como consecuencia de la minoración de aquellas) tiene lugar por razones sustantivas y de manera únicamente parcial -ya que se declara de manera condicionada, relativa o fragmentada-, por lo que puede afirmarse que, en principio, tras la resolución del TEARRM, existe aún una deuda de AUTOMENOR, S.A. "legítimamente liquidada desde la decisión inicial, en la parte no anulada". El criterio de la sentencia impugnada, por tanto, se revela abiertamente contrario a la letra del artículo 239.3 LGT y a nuestra jurisprudencia.

2. Por otro lado, es palmario que yerra asimismo la Sala de instancia al aseverar que no debe entrar a conocer sobre las cuestiones que plantea la recurrente porque, "en definitiva, están dirigidas contra las futuras

liquidaciones que, en su caso, pueda girarse por el órgano de inspección", y que, en "aplicación de lo dispuesto" en nuestra sentencia de 29 de septiembre de 2014, "será, cuando el órgano de inspección gire esas liquidaciones, cuando podrá en su caso, volverlas a esgrimir en el recurso potestativo de reposición, reclamación económico-administrativa o recurso contencioso-administrativo que pueda formular contra ellas". Ni las alegaciones de AUTOMENOR, S.A. tienen como objetivo las futuras liquidaciones de IVA que se giren por la Inspección, sino la resolución del TEARRM solo parcialmente estimatoria, y, en última instancia -por emplear nuestras propias palabras-, la deuda de dicha sociedad que puede considerarse aún "legítimamente liquidada desde la decisión inicial, en la parte no anulada"; ni, como ya hemos aclarado, la sentencia de 29 de septiembre de 2014 resuelve nada relacionado mínimamente con la cuestión que aquí se dilucida; ni, en fin, AUTOMENOR, S.A. podría reproducir la argumentación sobre la que el Tribunal Superior de Justicia de Murcia ha eludido pronunciarse en un eventual recurso de reposición, reclamación económico-administrativa o recurso contencioso-administrativo que se instara contra las nuevas liquidaciones y sanciones.

Reiteramos que la resolución del TEARRM es parcialmente estimatoria por motivos sustanciales. Concretamente, decide "ESTIMAR EN PARTE las reclamaciones anulando los actos impugnados de conformidad con lo dispuesto en los fundamentos de derecho anteriores" (mayúsculas en el original). Y, ciertamente, el artículo 241.ter LGT dispone que "[s]i el interesado está disconforme con los actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa" (apdo 2) -sería el caso, a que se refiere la Sala de instancia, de la disconformidad de AUTOMENOR, S.A. con los acuerdos de liquidación y sancionador practicados por la Inspección tributaria en sustitución de los anulados por el TEARRM-, podrá presentar el recurso que se regula en dicho precepto. Pero también declara que "[n]o cabrá la interposición de recurso de reposición con carácter previo al recurso contra la ejecución" (apdo 7); y que "[e]l Tribunal declarará la inadmisibilidad del recurso contra la ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta, sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concurra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 de esta Ley" (apdo 8). Y esto es cabalmente lo que aquí acontece, pues los temas o cuestiones en relación con las liquidaciones de IVA y las sanciones parcialmente confirmados por el TEARRM, acerca de los cuales el Tribunal Superior de Justicia de Murcia rechaza manifestarse, ya han sido decididos, con base -hay que añadir- en una extensa argumentación, por la resolución impugnada en el recurso contencioso-administrativo finalmente desestimado.

Lo anterior se viene a reiterar en los apartados 1 y 2 del artículo 68 RVA (en su redacción vigente racione temporis), cuyo examen reclama el auto de admisión, y establecen: "1. Si el interesado está disconforme con el nuevo acto que se dicte en ejecución de la resolución, podrá presentar un incidente de ejecución que deberá ser resuelto por el tribunal que hubiese dictado la resolución que se ejecuta.- 2. El tribunal declarará la inadmisibilidad del incidente de ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta, sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concurra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria" (supuestos de inadmisibilidad). Previsión -esta última- que, como apunta la sociedad recurrente, es corolario de lo dispuesto previamente en el artículo 66.3 RVA, también citado por el auto de admisión, precepto en virtud del cual, "[c]uando se resuelva sobre el fondo del asunto -como aquí sucede- y en virtud de ello se anule total o parcialmente -también es el caso- el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido".

Por tanto, contra el nuevo acuerdo de liquidación y sancionador dictado por la Inspección tributaria en ejecución de la resolución del TEARRM parcialmente estimatoria no cabría que AUTOMENOR, S.A. instara un recurso de reposición ni una reclamación económico-administrativa, sino el recurso contra la ejecución regulado en los artículos 241.ter LGT y 68 RVA, recurso que, en ningún caso, podría fundarse en las pretensiones o alegaciones ya rechazadas por la resolución que se ejecuta. Como tampoco, en principio, procedería, como mantiene la Sala de instancia, un recurso contencioso-administrativo contra las nuevas liquidaciones y sanciones que se apoyara en los motivos alegados ante el TEARRM y desestimados por este, porque habrían quedado firmes al no impugnar la resolución parcialmente estimatoria de la reclamación económico-administrativa, y el artículo 28 LJCA establece que "[n]o es admisible el recurso contencioso-administrativo respecto de los actos que sean reproducción de otros anteriores definitivos y firmes y los confirmatorios de actos consentidos por no haber sido recurridos en tiempo y forma". En efecto, si AUTOMENOR, S.A. consintiese la resolución del TEARRM, indudablemente, los acuerdos de liquidación y sancionador, en la parte confirmada por dicha resolución, serían actos definitivos y firmes, al no haberse interpuesto recurso contencioso-administrativo contra ellos.

Lo que acabamos de señalar, lo pusimos de manifiesto, efectivamente, en la sentencia de 13 de octubre de 2015 (RCA núm. 30/2013), que invoca AUTOMENOR, S.A., cuyos razonamientos son trasladables mutatis mutandi a este proceso, en cuanto que resuelve un supuesto en el que se recurría una resolución judicial que rechazaba pronunciarse sobre aspectos de una liquidación y una sanción que habían sido desestimados por una resolución del TEAC parcialmente estimatoria. En nuestra sentencia, ante la alegación de la infracción del derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el artículo 24.1 CE, al no haber examinado la Sala de instancia " las alegaciones de fondo sobre la aplicabilidad del diferimiento por reinversión declarado", "y sobre la improcedencia de la sanción", existiendo una resolución del TEAC que implicaría, " por definición, la práctica de nuevas liquidaciones y sanciones que pueden impugnarse sin ninguna cosa juzgada administrativa" (FJ 2º), rechazamos que se hubiera producido dicha vulneración porque las cuestiones no analizadas " quedaron firmes , por no ser objeto de impugnación la resolución del TEAC ". "En efecto -dijimos-, la firmeza de esta resolución , en cuanto a la improcedencia de los diferimientos por reinversión declarados correspondientes a los beneficios obtenidos en la enajenación de los inmuebles, impedía la interposición de una nueva reclamación con motivo de la ejecución de dicha resolución (...).- No cabe olvidar que la regularización tuvo lugar por dos motivos distintos, y que el tema del diferimento quedó definitivamente resuelto y denegado, así como la procedencia de la sanción, aunque, al final, se acordara retrotraer las actuaciones para que se practicara nuevas liquidaciones y sanciones, ante la estimación de la reclamación que afectaba a la regularización de las bases imponibles negativas" (FJ 3º; el énfasis no es del original).

Y añadíamos que "[i]déntica suerte han de seguir los motivos segundo, tercero, y cuarto, pues cuando el TEAC, controlando la actuación de la Inspección, estima en parte la reclamación, indicando los criterios a los que ha de ajustarse, se ha de tener en cuenta que las cuestiones que puedan suscitarse con la nueva liquidación pertenecen al ámbito propio de la ejecución, que han de dilucidarse por el cauce previsto para ello, sin necesidad de instar otra vía económico-administrativa.- Ante esta realidad, hay que reconocer que tanto la Inspección como el TEAC actuaron correctamente al calificar todos los escritos presentados por la parte como incidentes de ejecución de la inicial resolución del TEAC, en cuanto ya no era posible una nueva reclamación económico-administrativa y la única vía procedente era la del incidente de ejecución, todo ello según lo dispuesto en el art. 68.1 del Reglamento General de Revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. (...).- Ha de insistirse -concluíamos- que si la parte hubiera recurrido la resolución del TEAC (...) hubiera podido impugnar sus pronunciamientos desestimatorios en cuanto a los beneficios cuestionados y en cuanto a la procedencia de sancionar por esa conducta, pues la estimación de la alzada fue sólo puntual y nada impedía presentar un recurso contencioso administrativo referido a aquellos aspectos que la parte consideraba no conformes a derecho. Al no haberlo hecho, tiene que soportar las consecuencias, resultando totalmente inadecuado soslayar ese extremo, aduciendo que se está en presencia de nuevas liquidaciones y sanciones" (FJ 4º; el énfasis no es del original).

3. Como hemos venido explicando, la resolución del TEARRM recurrida por AUTOMENOR, S.A. en sede contencioso-administrativa, aunque anula las liquidaciones de IVA y las sanciones, no satisfizo plenamente sus pretensiones, puesto que solo estima en una mínima parte las reclamaciones formuladas por la mercantil y las desestima en todo lo demás, resultando perjudicial para sus intereses. Es, por tanto, evidente, que la referida resolución es susceptible del recurso jurisdiccional interpuesto, pues no ha desaparecido su objeto, así como el interés legítimo de dicha sociedad en la impugnación de la misma, ya que permanece vivo su interés en que por el Tribunal Superior de Murcia se resuelva acerca de las pretensiones y motivaciones sustanciales alegadas por AUTOMENOR, S.A. en sus reclamaciones económico-administrativas y rechazadas por el TEARRM.

Desde esta perspectiva, la negativa de la Sala de instancia a examinar tales pretensiones y alegaciones esenciales que las vertebran, aunque sin aludir -como reclama el rigor jurídico- expresa y formalmente a la existencia de una causa de inadmisibilidad, como la falta de legitimación, y declarando la desestimación -que, en principio, debería conllevar un pronunciamiento-, supone, de facto, soslayar o desconocer también el artículo 249 LGT, en virtud del cual, "[l]as resoluciones que pongan fin a la vía económico-administrativa serán susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional competente"; el artículo 19.1.a) LJCA, que dispone que "[e]stán legitimados ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo" las "personas físicas o jurídicas que ostenten un derecho o interés legítimo"; y, por último, el artículo 25.1 LJCA, que prevé que el recurso contencioso-administrativo es admisible en relación con "los actos expresos y presuntos de la Administración pública que pongan fin a la vía administrativa, ya sean definitivos o de trámite, si estos últimos deciden directa o

indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos".

4. Por otro lado, hemos dicho que (con los límites de la buena fe y la proscripción del abuso del derecho) los tribunales económico-administrativos están obligados a resolver todas las cuestiones que les sean suscitadas por los administrados, con independencia de que tales cuestiones hayan sido o no previamente planteadas por estos ante los órganos de la Inspección de los tributos (sentencia núm. 228/2019, de 21 de febrero, dictada en el recurso de casación núm. 1985/2017, que se remite a la sentencia núm. 1362/2018, de 10 de septiembre, dictada en el recurso de casación núm. 1246/2017). Y no cabe duda alguna de que en este caso el TEARRM ha cumplido escrupulosamente con dicho deber. Como también hemos declarado, con fundamento en el artículo 56.1 LJCA (a tenor del cual, por lo que aquí interesa, en los escritos de demanda se consignarán "las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración"), que, siempre que no se alteren los hechos ni las pretensiones ejercitadas en vía administrativa, el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa permite alegar, a favor de la misma pretensión, cuantos motivos procedan, se hubieran o no invocado previamente ante la Administración [sentencia núm. 666/2017, de 17 de abril (RCUD núm. 1129/2016), FJ 3º, que cita, entre las más recientes, las sentencias de 18 de junio de 2008 (RCUD núm. 305/2004), FJ 4º, de 16 de julio de 2008 (RCUD núm. 60/2004), FJ 5º, de 22 de octubre de 2009 (RCA núm. 5684/2003), FJ 3º, y de 14 de enero de 2010 (RCA núm. 3565/2004), FD 5º; sentencia núm. 1362/2018, de 10 de septiembre (RCA núm. 1246/2017), FJ 3º, in fine; y sentencia núm. 3728/2014, 15 de septiembre (RCA núm. 3948/2012), FJ 2º]. Y tampoco se ha puesto en duda en este proceso que en su escrito de demanda contencioso-administrativa AUTOMENOR, S.A. no alteró los hechos ni las pretensiones formuladas ante la Inspección tributaria primero y ante el TEARRM después. Es más, como hemos expuesto en los antecedentes, aunque, conforme a nuestra doctrina, podía haber alegado otros motivos o argumentos en defensa del mismo petitum, se limitó, en esencia, a reproducir los invocados en la reclamaciones económico-administrativas instadas contra los acuerdos de liquidación y sancionador.

Sin embargo, pese al -importa enfatizarlo- correcto comportamiento procesal de la sociedad recurrente, es claro que el Tribunal Superior de Justicia de Murcia ha incumplido el mandato contenido en el artículo 67.1 LJCA, precepto que establece que la sentencia "decidirá todas las cuestiones controvertidas en el proceso". Y es que el órgano judicial, no solo no ha dado respuesta alguna a las alegaciones o argumentaciones sustanciales aportadas por AUTOMENOR, S.A. en defensa de sus pretensiones, sino ni siquiera a estas últimas en sí mismas consideradas, pues ha rechazado hacer ningún pronunciamiento aduciendo que no cabía impugnar las liquidaciones y sanciones anuladas por el TEARRM -sino, eventualmente, las que se dictaren en sustitución de las mismas-, como si concurriera una suerte de causa de inadmisibilidad que, no obstante -hay que insistir en ello-, no se aprecia expresamente. Lo que nos lleva derechamente a la cuestión del derecho a la tutela judicial efectiva.

Cuarto. Respuesta a la cuestión casacional objetiva (III). Especial referencia al derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el artículo 24.1 CE.

1. Examinado el criterio seguido por el Tribunal Superior de Justicia de Murcia desde el prisma de la legalidad ordinaria, el auto de admisión nos pide también su confrontación con el artículo 24.1 CE. Y, desde esta perspectiva, debemos comenzar haciendo dos precisiones.

Como hemos venido comentando, la Sala de instancia priva a AUTOMENOR, S.L. de un pronunciamiento sobre el fondo del asunto, mas no lo hace (i) ni apreciando la concurrencia de una causa de inadmisión del recurso -que acaba desestimando-, (ii) ni de forma inadvertida, sino consciente y deliberadamente, argumentando jurídicamente -aunque de forma errónea- las razones de su negativa a responder.

Pues bien, lo primero que es preciso aclarar es que no excluye la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva la circunstancia de que estemos ante un fallo desestimatorio y no de inadmisión. Así lo ha puesto de relieve nuestro Tribunal Constitucional en la STC 243/2006, de 24 de julio (Sala Primera), en la que afirma, casualmente, también en relación con una decisión del Tribunal Superior de Justicia de Murcia: "No sería suficiente para rechazar la queja de la entidad demandante sobre la vulneración de su derecho a acceder a la jurisdicción la simple constatación de que el Tribunal que pronunció la Sentencia impugnada dictó un fallo desestimatorio [art. 68.1 b) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa: LJCA] del recurso contencioso-administrativo y no de inadmisibilidad [art. 68.1 a) LJCA]. La

experiencia demuestra que, en ocasiones, un fallo desestimatorio y, que por tanto, en principio, debería resolver en el fondo sobre las pretensiones de las partes, contiene, en realidad un pronunciamiento de inadmisión. Así sucedió en los casos resueltos en las SSTC 243/2005, de 10 de octubre, o 3/2004, de 14 de enero, por no citar sino dos recientes decisiones, en las que enjuicamos la constitucionalidad de Sentencias desestimatorias, pero que materialmente suponían la negativa a conocer del fondo de las pretensiones de los recurrentes. Para decidir si efectivamente se produjo la vulneración constitucional denunciada es necesario, pues, determinar, en primer lugar, si el fallo impugnado, pese a su apariencia desestimatoria es, en realidad, de inadmisión de la pretensión formulada por la recurrente ante el Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia. Si la respuesta a este interrogante no resultara afirmativa deberíamos examinar si se ha vulnerado el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en cuanto abarca el de recibir una resolución fundada en Derecho (STC 22/1994, de 27 de enero, entre otras muchas)" (FJ 2º, STC 243/2006, de 24 de julio, Sala Primera). Y no parece dudoso que en el caso que enjuicamos el fallo de la sentencia impugnada, formalmente desestimatorio, es materialmente de inadmisión.

Lo segundo que debe precisarse, siguiendo también la doctrina del Tribunal Constitucional, es que, pese a la palmaria falta de pronunciamiento sobre pretensiones y alegaciones sustanciales, en la medida en que esta es el resultado de una decisión consciente y argumentada del órgano judicial, no constituye un supuesto de incongruencia omisiva de las que hemos hablado en ocasiones [entre muchas otras, la mayoría de ellas a sensu contrario, sentencias de esta Sala y Sección núm. 6937/2009, de 15 de octubre (RCA núm. 7016/2003), FJ 4º; núm. 5329/2012, de 10 de abril (RCA núm. 1208/2008), FJ 3º; núm. 6677/2011, de 25 de septiembre (RCA núm. 5818/2007), FJ 2º; y núm. 2384/2017, de 7 de junio (RCA núm. 1088/2016), FJ 4º], sino que en puridad implica materialmente un desconocimiento del derecho de la sociedad recurrente al acceso a la jurisdicción, lo que determina la vulneración del contenido primario del derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el artículo 24.1 CE.

Así se desprende, por ejemplo, de la STC 33/2002, de 11 de febrero (Sala Segunda), en la que se aclara que "no nos encontramos ante un supuesto vicio de incongruencia omisiva de las resoluciones judiciales cuestionadas, sino, más correctamente, ante una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva de la parte actora en su vertiente de derecho de acceso al proceso en orden a la obtención de una resolución sobre el fondo de la pretensión articulada. En efecto, es nuestra doctrina que, para que exista el vicio de incongruencia omisiva, es preciso que la Sentencia o la resolución que ponga fin al procedimiento guarde silencio o no se pronuncie sobre alguna de las pretensiones de las partes, dejando imprejuizada o sin respuesta la cuestión planteada a la consideración del órgano judicial aun estando motivada (SSTC 16/1998, de 26 de enero, FJ 4; 215/1999, de 29 de noviembre, FJ 3; 86/2000, de 27 de marzo, FJ 4; 156/2000, de 12 de junio, FJ 4), siendo posible incluso la desestimación tácita (por todas, STC 86/2000, de 27 de marzo, FJ 4). En el caso de autos resulta fácil constatar que, más allá de un desajuste entre el fallo judicial y las pretensiones de las partes, lo que se ha producido, en definitiva, es que, bajo la apariencia de una sentencia desestimatoria, se ha inadmitido la demanda al entender los órganos judiciales que existía un motivo impositivo para entrar a conocer del fondo del asunto, (...)" (FJ 4º).

E, igualmente, se deriva de la STC 39/2010, de 19 de julio (Sala Segunda), que rechaza "que las resoluciones judiciales hayan incurrido en el vicio de la incongruencia omisiva que la parte actora les imputa, pues el órgano judicial no deja incontestada pretensión de ninguna clase, sino que adopta la decisión, de forma razonada -(...)-, de abstenerse de entrar a conocer acerca de unas determinadas cuestiones por considerar que sobre las mismas no podía pronunciarse, al haber devenido firmes y consentidas por no haber sido impugnadas en tiempo y forma por quien tenía la condición de deudor principal. El problema no es, pues, de incongruencia o falta de respuesta a una pretensión o a una alegación sustancial, pues existe una respuesta expresa a la alegación articulada, justificativa de las razones por las que el órgano judicial considera que no puede entrar a conocer de la misma, sino que estamos ante un problema de razonabilidad de una resolución judicial que, por medio de su decisión, impide el acceso a la jurisdicción de determinadas pretensiones, so pretexto de estar impedido el órgano judicial para conocer de ellas por razones de "Teoría General del Derecho". En suma, "[e]s claro, pues, que existe una respuesta judicial en relación con la cuestión considerada, que excluye toda posible incongruencia omisiva, exponiendo la Sala las razones que le llevan a no realizar un pronunciamiento sobre el fondo de tal cuestión" (ATC 202/2001, de 11 de julio, FJ 2). Lo que sucede, entonces, "es que, pese a lo que se mantiene, existe una respuesta del órgano judicial; otra cosa es la valoración que ésta merezca" (STC 269/2006, de 11 de septiembre, FJ 7), (...)" (FJ 2º). En fin, en el mismo sentido, puede consultarse la STC 49/2016, de 14 de marzo (Sala Segunda), FJ 3º.

2. Estamos, por tanto, indudablemente, ante la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva en su dimensión o vertiente de derecho de acceso a la jurisdicción, en el que se proyecta con toda su intensidad el principio pro actione [STC 19/2006, de 30 de enero (Sala Primera), FJ 2º; y STC 51/2003, de 17 de marzo (Sala Primera.), FJ 4º], y el canon de constitucionalidad se amplía al principio de proporcionalidad, que "margina las interpretaciones judiciales que eliminen u obstaculicen injustificadamente el derecho del justiciable a que un órgano judicial conozca y resuelva en Derecho sobre la pretensión a él sometida (entre las últimas, SSTC 133/2009, de 1 de junio, FJ 3; y 183/2009, de 7 de septiembre, FJ 3)" [STC 39/2010, cit., FJ 3º; y STC 19/2016, FJ 2º], que es lo que aquí ha acontecido, por las razones expuestas en el fundamento de derecho precedente.

3. En fin, hemos puesto de relieve que, pese a lo que -sin respaldar su criterio en norma alguna- sostiene la Sala de instancia, contra los actos administrativos dictados en ejecución de la resolución del TEARRM no cabe recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa, sino el recurso contra la ejecución regulado en los artículos 241.ter LGT y 68 RVA, recurso que, de acuerdo con la letra de ambos preceptos, en ningún caso podría fundamentarse en las pretensiones o alegaciones ya rechazadas por la resolución que se ejecuta. Pero, de cualquier modo, asiste la razón a la recurrente cuando afirma que es una auténtica quimera considerar -aceptando solo a los meros efectos dialécticos que fuera posible- que si se llegara a instar una reclamación económico-administrativa frente a los acuerdos de liquidación y sancionador sustitutivos de los parcialmente anulados por el TEARRM con apoyo en los mismos razonamientos que fueron rechazados por dicho Tribunal, este iba a reconsiderar su posición hasta el punto de dictar una resolución totalmente estimatoria. Y si ello es así, no es dudoso que la tesis de la sentencia cuestionada del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, en la situación descrita, condena a los obligados tributarios en general y a AUTOMENOR, S.A. en particular a formular una nueva reclamación económico-administrativa que se sabe de antemano abocada al fracaso, para, al final, tras un lapso indeterminado pero no despreciable de tiempo, acabar presentando otra vez un recurso contencioso-administrativo ante el mismo órgano judicial planteándole idénticas pretensiones y razonamientos que las vertebran que este rechazó entrar a valorar en su momento, y que entonces tendría que resolver en coherencia, causándose con ello una demora no razonable, desproporcionada, al acceso a la jurisdicción, que resulta difícilmente compatible con el artículo 24.1 CE.

Quinto. *Criterios interpretativos sobre los artículos 239.3, 241.ter y 249 de la LGT; 66.3 y 68.1 y 2 del RVA; 19.1, 25, 28 y 67.1 de la LJCA; y 24.1 CE.*

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales y reglamentarios concernidos en este litigio:

1.- Una resolución de un tribunal económico-administrativo parcialmente estimatoria de las reclamaciones formuladas contra los acuerdos de liquidación y/o sancionadores practicados por la Inspección tributaria, aunque anule las liquidaciones y sanciones cuestionadas, es susceptible de recurso contencioso-administrativo, que no ha perdido su objeto, pues perdura el interés legítimo de quien instó la reclamación en que por el órgano jurisdiccional se examinen y resuelvan las pretensiones y motivaciones sustanciales alegadas en las reclamaciones y rechazadas por el tribunal económico-administrativo [artículo 249 LGT; y artículos 19.1.a) y 25 de la LJCA]. La inadmisión de dicho recurso contencioso-administrativo o su desestimación por entender el órgano jurisdiccional que no procede pronunciarse acerca de las liquidaciones y/o sanciones parcialmente anuladas, supone desconocer el mandato del artículo 67.1 LJCA, y, por ende, una vulneración del derecho a obtener la tutela judicial efectiva garantizado en el artículo 24.1 CE en su vertiente de derecho de acceso a la jurisdicción.

2.- Frente a las nuevas liquidaciones y sanciones que, en ejecución de la resolución del tribunal económico-administrativo parcialmente estimatoria, se practiquen en lugar de las anuladas, no cabe interponer recurso de reposición (artículo 241.ter.7 LGT) ni reclamación económico-administrativa, sino el recurso contra la referida ejecución de la resolución regulado en los artículos 241.ter LGT y 68 RVA (artículos 241.ter.2 LGT y 68.1 RVA), recurso que, en ningún caso, podría fundarse en las pretensiones o alegaciones planteadas en la reclamación y ya rechazadas por la resolución del tribunal económico-administrativo que se ejecuta (artículos 241.ter.8 LGT y 68.2 RVA).

3.- En principio, tampoco procedería interponer por quien formuló la reclamación económico-administrativa un recurso contencioso-administrativo contra las nuevas liquidaciones y sanciones que se apoyara

en las pretensiones y los motivos alegados ante el tribunal económico-administrativo y desestimados por este, porque, en la parte de tales liquidaciones y sanciones confirmada por la resolución de dicho tribunal, serían actos consentidos y firmes, al no haberse acudido a la vía jurisdiccional para impugnar la resolución parcialmente desestimatoria (artículo 28 LJCA).

La interpretación que acabamos de sintetizar de los preceptos legales y reglamentarios concernidos en este proceso conducen derechamente a la siguiente conclusión, en respuesta a la cuestión casacional objetiva nítidamente planteada por el auto de admisión: en aquellos supuestos en los que se produzca la estimación parcial de reclamaciones económico-administrativas instadas contra liquidaciones o/y sanciones, las pretensiones y alegaciones sustanciales que la vertebran sobre tales actos rechazadas por los tribunales económico-administrativos pueden ser objeto de revisión ante la jurisdicción contencioso-administrativa, sin que sea preciso ni pertinente que el interesado o la interesada espere a que se practiquen unas nuevas liquidaciones o/y sanciones por parte de los órganos de la Administración tributaria en sustitución de las parcialmente anuladas.

Sexto. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

1. A la luz de los anteriores criterios interpretativos, procede estimar el recurso de casación deducido por la representación procesal de AUTOMENOR, S.A. pues, como se sostiene en el mismo, la sentencia recurrida ha interpretado de manera errónea el ordenamiento jurídico al considerar que en los supuestos en los que un tribunal económico-administrativo estima solo en parte la reclamación instada, anulando las liquidaciones y sanciones impugnadas para que se dicten otras de acuerdo con los criterios que dicho órgano establece en su resolución, si se interpone un recurso contencioso-administrativo contra esa resolución, el órgano jurisdiccional no debe hacer pronunciamiento alguno respecto de las cuestiones de fondo planteadas por el recurrente en relación con los actos administrativos anulados y rechazadas por el tribunal económico-administrativo, dado que será cuando, en ejecución de la resolución de ese tribunal, la Administración tributaria practique las nuevas liquidaciones y sanciones en sustitución de las anuladas, el momento en el que "podrá en su caso, volverlas a esgrimir en el recurso potestativo de reposición, reclamación económico-administrativa o recurso contencioso-administrativo que pueda formular contra ellas". Y es que, ni es cierto que quepa formular recurso de reposición o reclamación económico-administrativa frente a los nuevos acuerdos de liquidación y sancionador, sino un recurso contra la ejecución, ni cabría acudir a la vía contencioso-administrativa para impugnar tales actos (artículo 28 LJCA); además de que al rechazar un pronunciamiento sobre las pretensiones y alegaciones sustanciales desestimadas por la resolución del tribunal económico-administrativo la Sala de instancia no solo soslaya la previsión de los artículos 249 LGT y 19.1.a) y 25.1 de la LJCA, sino que, asimismo, desconoce lo dispuesto en el artículo 67.1 LJCA, y vulnera frontalmente el derecho a la tutela judicial efectiva en su vertiente de derecho de acceso a la jurisdicción.

2. Estimado el recurso de casación, sin embargo, no procede atender a la solicitud de AUTOMENOR, S.A. de que nos coloquemos en la situación de jueces de instancia y resolvamos todas las cuestiones planteadas en el litigio, fundamentalmente, por dos razones. En primer lugar, porque, entre otras cosas, la entidad recurrente alega la "[i]mprocedente calificación como negocio simulado de las prestaciones de servicios realizadas por las mercantiles SPACEWORK MEDITERRÁNEO, S.L., AGROURBANA MEDITERRÁNEO, S.L. Y AUTACAR, S.L.", por "[a]usencia de prueba" (pág. 13 del escrito de interposición). Y, pese a que se propuso prueba y se recibió el proceso a prueba, como hemos visto, la Sala competente del Tribunal Superior de Justicia de Murcia no ha emitido pronunciamiento alguno sobre la existencia o no de simulación -ni sobre ninguna de las cuestiones controvertidas- a tenor de las pruebas de las que disponía al dictar sentencia, pronunciamiento que debía haber efectuado si no hubiera seguido la tesis que ahora hemos considerado contraria a Derecho.

Y, en segundo lugar, porque las limitaciones propias del recurso de casación (del que, como es sabido, están excluidas las cuestiones de hecho) ha determinado que, salvo la remisión sincrética a las manifestaciones realizadas en la instancia, no se haya trabado en esta sede debate alguno sobre la existencia de simulación o cualquier otro extremo de los discutidos, siendo así que las alegaciones de las partes se han constreñido, esencialmente -como no podía ser de otra forma-, a la concurrencia o no de las infracciones invocadas en el escrito de preparación y a postular una u otra respuesta a las cuestión suscitada en el auto de admisión (por

razones similares, adoptamos el mismo criterio en la citada sentencia núm. 1362/2018, de 10 de septiembre, FJ 6º).

Séptimo. *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 expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las 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 quinto de esta sentencia.

Segundo.

Haber lugar al recurso de casación interpuesto por doña Belen, Procuradora de los Tribunales y de AUTOMENOR, S.A., contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia (Sección Segunda), de fecha 26 de septiembre de 2016, dictada en el procedimiento ordinario núm. 8/2015, que desestima el recurso formulado por dicha entidad frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Región de Murcia de fecha 30 de septiembre de 2014, que estima en parte las reclamaciones acumuladas núms. NUM000 y NUM001, sentencia que se casa y anula.

Tercero.

Reponer las actuaciones procesales de la instancia al momento inmediatamente anterior a aquel en el que se dictó la sentencia recurrida para que se emita otra en la que, a tenor del material probatorio incorporado al proceso, la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Murcia se pronuncie sobre las pretensiones y alegaciones sustanciales que las vertebran formuladas por AUTOMENOR, S.A. y rechazadas por la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Región de Murcia de 30 de septiembre de 2014.

Cuarto.

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.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguillo Avilés D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Ángel Aguallo Avilés, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

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.