

COMENTARIOS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

INTRODUCCIÓN

En este número 39 de la revista "HACIENDA CANARIA" se incluye un comentario doctrinal a la contestación a consulta evacuada por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias con fecha 9 de julio de 2013 (Res. DGT 1.593/2013), en la cual se plantea, desde la perspectiva del IGIC, el supuesto de un empresario, dedicado a la actividad económica de promoción inmobiliaria, que se ha deducido en su totalidad las cuotas de IGIC soportadas por la construcción de una edificación de viviendas, conforme al principio de destino previsible -venta del inmueble-, pero que, sin embargo, con posterioridad, y dadas las condiciones del mercado inmobiliario, pretende afectar la totalidad de las viviendas promovidas al alquiler, actividad esta última que, en cuanto exenta del impuesto, no genera el derecho a deducir las cuotas soportadas por el sujeto pasivo. Esa alteración en el destino de los bienes, al afectarlos finalmente a una operación sujeta y exenta, plantea la incidencia de tal modificación sobre las cuotas soportadas y deducidas en

su totalidad por el sujeto pasivo con anterioridad a dicha alteración.

A juicio de la DGT, la alteración del destino previsible de los bienes adquiridos no origina la obligación de rectificación de las cuotas deducidas cuando la alteración consiste en su transformación en bienes de inversión, en cuyo caso lo que procede es la regularización de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de los mismos; criterio administrativo que no comparte la comentarista.

En lo que se refiere al apartado de jurisprudencia, el comentarista cuestiona el criterio sostenido en dos sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (en concreto la de 29/01/2013 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, sede en Las Palmas, y la de 18/06/2013 de la Sala de lo Contencioso Administrativo, sede en Santa Cruz de Tenerife) en las cuales se ha afrontado la cuestión relativa a la consideración del sábado como día hábil o inhábil a efectos del plazo de interposición de

reclamaciones económico
administrativas, teniendo en cuenta el
contenido del artículo 24.5 de la Ley
Territorial canaria 9/2006, de 11 de
diciembre, de la Comunidad
Autónoma de Canarias, Tributaria de
la Comunidad Autónoma, el cual
establece que, en el cómputo del
plazo del trámite de audiencia o de

alegaciones en cualesquiera
procedimientos tributarios, en el
procedimiento sancionador tributario,
así como en el cómputo de cualquier
otro plazo que se establezca en los
procedimientos tributarios, se
excluirán los sábados.

COMENTARIOS GENERALES DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

LA ALTERACIÓN DEL DESTINO PREVISIBLE DE LOS BIENES Y SERVICIOS ADQUIRIDOS EN EL ÁMBITO DE LA PROMOCIÓN INMOBILIARIA: EFECTOS SOBRE LAS DEDUCCIONES DE LAS CUOTAS DEL IGIC YA PRACTICADAS POR EL SUJETO PASIVO

ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de La Laguna

INTRODUCCIÓN

En su Resolución nº 1593 de 9 de julio de 2013, la Dirección General de Tributos ha emitido Contestación vinculante a una consulta en la que se plantea la siguiente situación: La entidad mercantil sujeto pasivo del impuesto, cuya actividad económica es la promoción inmobiliaria, tras soportar cuotas del IGIC por la construcción de una edificación de viviendas que ha deducido en su totalidad conforme al principio de destino previsible -venta del inmueble- pretende, dadas las condiciones del mercado inmobiliario, afectar la totalidad de las viviendas promovidas al alquiler. La cuestión que se suscita con este cambio o alteración del destino previsible es que la actividad económica de

promoción inmobiliaria es una actividad sujeta y no exenta del IGIC, que genera, de acuerdo con lo previsto en el artículo 29.4-1º de la Ley 20/1991 reguladora del impuesto, el derecho del sujeto pasivo a deducir las cuotas soportadas en el desarrollo de la misma por sus adquisiciones e importaciones de bienes y por las prestaciones de servicios de las que es destinatario; en cambio, el arrendamiento de viviendas en alquiler constituye una operación sujeta y exenta cuando tiene por objeto viviendas sin opción de compra en el que no se produce la prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera -como los de restaurante, limpieza, etc.- a que se

refiere el artículo 50.Uno 23 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales. Tal actividad, en cuanto que exenta del impuesto, no genera el derecho a deducir las cuotas soportadas por el sujeto pasivo, cuando los bienes y servicios adquiridos se destinan a la actividad exenta de acuerdo con el precepto últimamente mencionado, de modo que la alteración en el destino previsible de los mismos, al afectarlos finalmente a una operación sujeta y exenta plantea la incidencia de tal modificación sobre las cuotas soportadas deducidas por el sujeto pasivo con anterioridad a dicha alteración.

El centro directivo resuelve la cuestión considerando que no es de aplicación al supuesto de hecho consultado lo previsto en el artículo 33.2 de la Ley 20/1991, en el que se recoge el principio del destino previsible. Así, se señala que de acuerdo con tal principio un sujeto pasivo podrá ejercer el derecho a la deducción si prevé que se va a afectar el bien exclusivamente al ejercicio de una actividad que dará derecho a deducir; en el presente caso, la edificación promovida iba a afectarse a una actividad que da derecho a la deducción, pues se trata de la primera entrega de viviendas por parte de su promotor sujeta y no exenta al IGIC. Y la aplicación de tal principio supone

–añade– que la alteración del destino previsible obliga a la rectificación de la incorrecta deducción realizada. Ahora bien, se concluye que en este caso la alteración del destino previsible que efectivamente se produce por la afectación sobrevenida a una actividad de arrendamiento sin opción de compra sujeta y no exenta no determina la obligación de rectificar las cuotas indebidamente deducidas que de suyo correspondería, porque concurre un hecho singular consistente en que la edificación promovida se transforma en un bien de inversión, entendido tal concepto en los términos previstos por el artículo 40.8 de la Ley 20/1991. De tal transformación se hace derivar dos consecuencias que sustentan la contestación emitida, a saber: 1º La aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.7 de la Ley 20/1991. Este supuesto de autoconsumo no tiene, a juicio de la DGT, incidencia en el régimen de deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la construcción de la edificación, ni supone la aplicación de la regla de la prorrata de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 37.2 2º segundo párrafo de la Ley 20/1991. 2º Como consecuencia de lo anterior, las cuotas soportadas en la adquisición de un bien de inversión deben ser objeto de regularización conforme a lo establecido en los artículos 40 y 41 de la Ley

últimamente citada. Por tanto, de acuerdo con tal razonamiento, la alteración del destino previsible de los bienes adquiridos no origina la obligación de rectificación de las cuotas deducidas cuando la alteración consiste en su transformación en bienes de inversión, en cuyo caso lo que procede es la regularización de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de los mismos. Tal solución supone, en suma, que el sujeto pasivo no pierde el derecho de deducción inicialmente ejercitado conforme a un destino finalmente distinto del previsto sino que, por aplicación del mecanismo de la regularización de las cuotas deducibles previsto en el mencionado artículo 40, deberá realizar durante los nueve años siguientes a la puesta en funcionamiento del bien ingresos adicionales o bien podrá practicar deducciones adicionales en función del resultado que arroje cada año la operación de regularización.

Para el análisis de la solución ofrecida por el centro directivo es necesario examinar el régimen jurídico del derecho de deducción de las cuotas soportadas en la Ley 20/1991 y la incidencia sobre el mismo de la no sujeción al IGIC de los supuestos de autoconsumo interno de bienes establecida en la citada ley con referencia a la actividad de promoción inmobiliaria.

En primer lugar ha de precisarse que aunque la actividad económica del promotor inmobiliario comprende - artículo 9 de la Ley 38/1999 de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación- el impulso, programación y financiación, con recursos propios o ajenos, de obras de edificación para sí o para su posterior enajenación, entrega o cesión a terceros bajo cualquier título, indistintamente, sin embargo, las actividades de promoción inmobiliaria y de arrendamiento de inmuebles tienen asignados distintos grupos en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, concretamente los grupos 41.1 y 68.2, respectivamente. Ello supone que concurriendo además de la citada, las condiciones previstas en el artículo 34.2 de la Ley 20/1991, la actividad de promoción inmobiliaria consistente en la primera entrega de viviendas y la que tiene por objeto el arrendamiento de viviendas recibirán en el IGIC, como en el IVA, la consideración de sector diferenciado de la actividad empresarial o profesional. El examen de las cuestiones antes enunciadas se abordará en las siguientes líneas partiendo de la hipótesis de la existencia de sectores diferenciados de actividad en la actividad de promoción inmobiliaria, bien porque la actividad de alquiler de bienes inmobiliarios resulta totalmente

exenta, por dedicarse exclusivamente al alquiler de viviendas, bien porque - en caso de dedicarse también al alquiler de inmuebles no destinados a vivienda- los porcentajes de deducción en una y otra actividad difieren en más de 50 puntos porcentuales.

I. EL RÉGIMEN JURÍDICO DEL DERECHO DE DEDUCCIÓN DE LAS CUOTAS DEL IGIC SOPORTADAS

Del régimen jurídico del derecho de deducción de las cuotas del IGIC soportadas establecidas en la Ley 20/1991 interesa destacar, a efectos del presente comentario, que el artículo 28.1 condiciona el derecho del sujeto pasivo del impuesto a la deducción de las cuotas del impuesto devengadas, soportadas en sus adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que le hayan sido prestados, a que los mismos se utilicen bien en la realización de las operaciones sujetas y no exentas del impuesto, bien en las demás operaciones enumeradas en el artículo 29.4 de la mencionada Ley. Se trata, a mi juicio, de una relación exhaustiva que impide extender el reconocimiento de tal derecho a las operaciones no contempladas en la misma, de modo que las operaciones no sujetas distintas de las mismas o las exentas con exención limitada no confieren el derecho de deducción de

las cuotas soportadas por la adquisición de bienes, importaciones o prestaciones de servicios utilizadas en su realización. Por lo demás, el artículo 34 de la Ley 20 /1991 impone a los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados, el deber de aplicar el régimen de deducciones que corresponde a cada sector diferenciado. Teniendo en cuenta que las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, ello significará que el promotor inmobiliario, sujeto pasivo del IGIC, podrá deducir las cuotas del impuesto soportadas en sus adquisiciones siempre que prevea que los bienes y servicios adquiridos serán utilizados en las primeras entregas de edificaciones, mientras que cuando la previsión sea destinarlas al arrendamiento de viviendas, no tendrá derecho a deducirlas. Puesto que la deducción se realiza con arreglo al destino previsible, el legislador ordena que cuando el destino previsto fuese alterado, deberá procederse a la rectificación posterior. Tal deber de rectificación sólo admite una excepción: la destrucción o pérdida de los bienes adquiridos o importados por causa no imputable al sujeto pasivo y siempre que tal circunstancia se encuentre debidamente justificada (artículo 33.2 de la Ley 20/1991). De ello se

desprende que cuando el promotor inmobiliario altera el destino inicialmente previsto de la edificación construida o adquirida para utilizarla finalmente en una operación no sujeta o exenta, las deducciones practicadas sobre las cuotas soportadas devienen deducciones improcedentes. A la rectificación de las deducciones se refiere el artículo 44 de la Ley 20/1991, precepto que en una interpretación estricta parece limitar - con igual técnica que el artículo 114 de la Ley 37/1992 reguladora del IVA- los supuestos de rectificación a aquellos que tienen su origen en incidencias relativas a la repercusión del impuesto, siendo así que las mismas no determinan en exclusiva el deber de rectificación, como el propio artículo 33.2 antes citado permite constatar. Teniendo en cuenta el deber de rectificación establecido en este último, cabe considerar que es de aplicación al mismo lo previsto en el citado artículo 44 tanto en lo relativo a la obligatoriedad de la rectificación como en cuanto al modo de hacerla efectiva. En efecto, el precepto establece en su apartado Uno la obligatoriedad de la rectificación cuando supone la minoración del importe inicialmente deducido, lo que resulta aplicable, lógicamente, a los supuestos en que la deducción resulta en su totalidad improcedente. En cuanto al modo de hacerla efectiva, el sujeto pasivo deberá presentar, con

arreglo a lo previsto en su apartado Dos, una declaración-liquidación rectificativa por la que se devengarán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la finalización del período de liquidación en que se haya presentado la autoliquidación con la deducción improcedente en los términos previstos en el artículo 26 de la Ley 58/2003, General Tributaria, pudiendo acogerse el sujeto pasivo a los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo regulados en el artículo 27 de la mencionada ley.

En cuanto a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes de inversión, ha de señalarse que la especialidad de las mismas, regulada en los artículos 40 y 41 de la Ley 20/1991, se circunscribe a la deducibilidad de la totalidad de la cuota soportada en el año en que se produce la adquisición, con la posterior regularización en función de la prorrata definitiva de los cuatro o nueve años -cuando se trate de terrenos o edificaciones- siguientes a aquél en que se soportó la repercusión. Tal especialidad no incide, a mi juicio, en el derecho a deducir en sí mismo considerado, derecho que estará condicionado a que el bien de inversión se destine a la realización de operaciones sujetas y no exentas -o exentas con exención plena- y en la medida en que se

afecten a tal destino dado que el propio artículo 40 establece que la deducción de las mismas podrá realizarse con arreglo a las normas aplicables a los bienes de otra naturaleza.

II. LA INCIDENCIA DE LA NO SUJECCIÓN AL IGIC DE DETERMINADAS OPERACIONES INMOBILIARIAS SOBRE EL DERECHO DE DEDUCCIÓN DE LAS CUOTAS SOPORTADAS

Partiendo de que la actividad de venta de edificaciones y la de arrendamiento de viviendas se integran en sectores diferenciados de actividad, como se ha señalado al comienzo del presente comentario, el estudio de los efectos que sobre el derecho a la deducción de las cuotas soportadas despliega la utilización de bienes en operaciones no sujetas exige determinar el tipo de operación no sujeta con que nos encontramos en el supuesto planteado. A nuestro juicio la transformación de las edificaciones promovidas en el ejercicio de la actividad de compraventa de inmuebles en bienes de inversión como consecuencia de la modificación de su destino inicial para afectarse al arrendamiento de viviendas sin opción de compra ha de subsumirse en el supuesto previsto en el artículo 9.6 la ley 20/1991. Tal es la conclusión que se extrae al considerar

que tratándose de bienes inmuebles afectos a la actividad de arrendamiento de bienes inmobiliarios, aquellos solo pueden calificarse como bienes de inversión, bien porque se utilicen en la gestión de los arrendamientos, bien porque se utilicen en la prestación de servicios en que la actividad de arrendamientos consiste. No puede hablarse pues, en este caso, de la afectación o cambio de afectación de bienes construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización en su actividad como bienes de inversión, prevista en el artículo 9.7 de la Ley 20/1991. Por el contrario, tratándose de una actividad empresarial cuyo objeto consiste en la venta y arrendamiento de bienes inmobiliarios –o inicialmente en su venta, de forma exclusiva- la transformación de un bien inmueble que de su calificación como existencia pasa a calificarse como bien de inversión por su utilización en la actividad de arrendamiento de inmuebles comporta, necesariamente -siempre en la hipótesis propuesta en las líneas iniciales del presente comentario-, un cambio de un sector a otro de la actividad empresarial. De acuerdo con tal razonamiento, la operación de transformación mencionada determina la concurrencia del supuesto de no sujeción previsto en el apartado 6 del

artículo 9 mencionado, con arreglo al cual no está sujeto al impuesto el cambio de afectación de bienes corporales o de derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles de un sector a otro de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Se plantea en estos casos el problema de determinar la procedencia o no de las deducciones de las cuotas del IGIC soportadas por el sujeto pasivo en el sector diferenciado con derecho a deducción de la totalidad de las mismas –venta de bienes inmobiliarios- cuando los bienes construidos o adquiridos se afectan finalmente a un sector diferenciado de actividad económica, cual es el arrendamiento de bienes inmobiliarios –en el caso que nos ocupa, de viviendas-. Dos son las soluciones alternativas que caben a este respecto. Así, por un lado, se ha apreciado que la regulación contenida en el artículo 9 de la Ley 20/1991, declarando no sujetos ciertos autoconsumos -a diferencia de lo que ocurre en el IVA- determina que se produzcan economías de opción tendentes a obtener consumos

privilegiados, añadiéndose que tales operaciones no sujetas no dan lugar a limitaciones del derecho a deducción ni se tienen en cuenta a la hora de calcular la prorrata dado que se entienden ajenas a la actividad empresarial quedando por ello excluidas del cómputo de la prorrata a efectos del derecho a la deducción¹. En apoyo de esta tesis se ha sostenido que aunque de la lectura del artículo 29ª.4 de la Ley 20/1991 se podría inferir que los supuestos de autoconsumo regulados en el artículo 9.6 y 7 de la citada Ley no generan el derecho a la deducción y obligan al correspondiente ajuste en función de la modalidad de prorrata que aplique el empresario o profesional el análisis del artículo 37.2.2º no permite llegar a tal conclusión. Según esta tesis, el precepto mencionado señala como operaciones que no generan el derecho a la deducción las operaciones no sujetas conforme a los números 8º, 9º y 10 del artículo 9 de la Ley, de modo que, al quedar fuera de dicha enumeración los autoconsumos regulados en los ordinales 4 a 7 del mencionado precepto, los mismos no limitan el

¹ En tal sentido, CALATAYUD PRATS, I., en Memento Práctico. Canarias 2012. IGIC. Otros regímenes especiales. Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2012, p. 48. Ello no obstante, considera el autor que en aquellos supuestos en los que se pueda probar que los bienes se adquirieron para afectarse a sectores diferenciados con un porcentaje de prorrata inferior a aquel al que ficticiamente iban destinados, se puede regularizar la situación del contribuyente.

derecho a la deducción². Tal solución no es, a nuestro juicio, acertada, y ello por un doble orden de razones. En primer lugar ha de tenerse en cuenta que es el artículo 29 de la ley 20/1991 el que regula las cuotas tributarias deducibles. Concretamente, su apartado cuatro contiene una enumeración exhaustiva de las operaciones a cuya realización se condiciona el reconocimiento del derecho a deducir las cuotas soportadas y la carga impositiva implícita en los bienes y servicios adquiridos. Tales operaciones son: 1º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del IGIC; 2º Determinadas operaciones no sujetas, que son las realizadas en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier Estado Miembro de la UE o bien en Terceros Países que de realizarse en Canarias originarían el derecho de deducción, esto es, las denominadas no sujeciones plenas. Se trata en este caso de operaciones que –empleando la expresión del Centro Directivo en la Resolución 852/2003 de 16 de octubre– no están espacialmente sujetas, a pesar de realizarse materialmente en territorio de las Islas Canarias, por aplicación de las reglas de localización del artículo 17, que las considera no realizadas en dicho territorio, 3º Las

operaciones exentas con exención plena, como las exportaciones definitivas de bienes, las relativas a los regímenes suspensivos, Zonas Francas y Depósitos Francos o la entrega de bienes de inversión en los términos previstos en el artículo 25 de la Ley 19/1994 de 6 de julio, entre otros. No se contiene en esta relación referencia alguna al derecho de deducción de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios utilizados por el sujeto pasivo en las operaciones de autoconsumo no sujetas previstas en el artículo 9 de la Ley 20/1991. Excluido así por el precepto mencionado el derecho de deducción de tales operaciones, no puede, a nuestro juicio, extraerse de la lectura del artículo 37.2.2º de la Ley 20/1991 conclusión distinta, sino que tal disposición ha de entenderse en sus propios términos, esto es, referido a la regulación de la regla de la prorrata general. Así, debe tenerse en cuenta que el porcentaje de deducción resultante de la fracción establecida se aplica precisamente a las cuotas potencialmente deducibles y estas no pueden ser otras que las establecidas en el artículo 29 ya citado. En efecto, el propio artículo 37 establece en su apartado primero que no se computarán en el impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 29 y 30 de la Ley. De acuerdo con tal

² Todo IGIC, Ciss, 2011 p. 71-74.

consideración, las operaciones que en una lectura a *sensu contrario* del apartado 2º del mencionado precepto sí originan el derecho a deducir, entre las que se incluyen los autoconsumos aquí analizados, lo son a los solos efectos de su exclusión del denominador de la prorrata. La redacción del citado párrafo, aunque es claramente mejorable, no parece ofrecer dudas al precisar que "Son operaciones que no originan el derecho a deducir, a efectos de su inclusión en el denominador de la prorrata, -el subrayado es nuestro- las operaciones relacionadas en el artículo 10.1 de esta Ley realizadas por el sujeto pasivo dentro o fuera de Canarias, con la salvedad prevista en el artículo 29.4.1º e) de la misma, así como las operaciones no sujetas a que se refieren los números 8º, 9º y 10º del artículo 9 de la presente Ley". Realmente, lo que con tal redacción se viene a establecer son las operaciones cuyo importe se incluye en el denominador de la prorrata y por tanto determinan una reducción del porcentaje de deducción resultante de la fracción. En suma, de acuerdo con una interpretación sistemática de los artículos 29.4 y 37.2.2º de la Ley 20/1991, los autoconsumos no sujetos en virtud del artículo 9 de la Ley 20/1991 impiden la deducción de las cuotas del impuesto soportadas en la adquisición o importación de los bienes y los servicios utilizados en los

mismos, aunque no limitan el derecho a deducir de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo que sí resulten deducibles, como consecuencia de que el citado artículo 37.2.2º excluye su importe del denominador de la prorrata.

Excluido en los términos expuestos la primera solución, la tesis a nuestro juicio más ajustada a la configuración legal del derecho de deducción como pieza esencial del funcionamiento del impuesto -de lo que se repercute se deduce, con las excepciones por razones técnicas antes aludidas- es la de considerar que las cuotas soportadas por el sujeto pasivo del IGIC en las adquisiciones de bienes finalmente afectadas a un sector diferenciado de actividad económica, no son deducibles al utilizarse en la realización de una operación de autoconsumo interno no sujeta prevista en el artículo 9.6 de la Ley 20/1991, operación que conforme al artículo 29.4 1º del citado texto legal no origina el derecho a deducir, si bien tampoco limita el derecho de deducción del resto de las cuotas soportadas que sí lo sean con arreglo a Derecho. La solución ha de ser la misma cuando el objeto del cambio de afectación es, como en el supuesto de hecho objeto de comentario, un bien inmueble, ya que, como se ha señalado, a excepción de la

regularización en el tiempo de las deducciones practicadas en el año de la adquisición, las cuotas soportadas en la adquisición de bienes de inversión son deducibles, según lo previsto en el artículo 40.1 de la Ley 20/1991, con arreglo a las normas aplicables a los bienes de otra naturaleza. Ha de tenerse en cuenta, por lo demás, que en la hipótesis de partida de la presente colaboración, lo que el sujeto pasivo transfiere desde su actividad de promoción inmobiliaria no es un bien de inversión, sino que tal carácter se adquiere por el bien inmueble en el sector de entrada, arrendamiento de viviendas. Será pues la venta de dicho bien de inversión que eventualmente tenga lugar desde este último a la que se aplique el régimen de deducción previsto en los artículos 40 y siguientes de la Ley 20/1991 para el adquirente siempre que dicha entrega, realizada por el promotor

tras el arrendamiento, siga teniendo, en los términos previstos por la Ley 20/1991 la consideración de primera entrega sujeta y no exenta.

La distinta regulación de los autoconsumos contenida en la Ley reguladora del IGIC respecto de su tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido³ no permite, pues, a mi juicio, considerar que en el primero el legislador está generando economías de opción y por ende consumos privilegiados. Como ha declarado reiteradamente el Tribunal Supremo (SSTS de 2 de noviembre de 2002, 21 de marzo de 2005 y 18 de marzo de 2013, entre otras) la economía de opción permite a los contribuyentes elegir, entre las varias posibilidades que ofrece la Ley, la más ventajosa a sus intereses, la que resulte fiscalmente más rentable, siempre que no vulneren ninguna obligación legal. Para que el mantenimiento de

³ El tratamiento del derecho de deducción en los supuestos de autoconsumo en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido es el opuesto, dado que en este, el cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de la actividad empresarial o profesional o la afectación o cambio de afectación de bienes producidos, construidos, etc. en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión son operaciones asimiladas a entregas de bienes que quedan sujetas al impuesto –artículo 9.1º c) y d) de la Ley 37/1992-, por las que el sujeto pasivo ha de realizar la autorepercusión del impuesto devengado y, por ende, generan el derecho de deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes objeto de autoconsumo. Sobre este tema: SANCHEZ GALLARDO, F.J. (Director) Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido, Ciss, Bilbao 2006 p. 158 y ss.

las deducciones eventualmente practicadas por el sujeto pasivo en la adquisición de bienes utilizados posteriormente en operaciones no sujetas pudiera calificarse como una economía de opción en los casos de cambios de afectación de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial tendría que darse, de acuerdo con dicha doctrina legal, la premisa de que con tal proceder no se vulnerase una obligación legal. Sin

embargo, el tenor del artículo 33.2 de la Ley 20/1991, permitiendo la deducción de las cuotas del impuesto soportado en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, pero ordenando la rectificación de las cuotas deducidas si se produce una alteración del destino inicialmente programado obliga a considerar que el mantenimiento de las deducción practicada en estos casos carece de cobertura normativa.

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

Los sábados como días hábiles o inhábiles a efectos de la interposición de reclamaciones económico-administrativas en relación con el sistema tributario canario

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

Profesor Titular de Derecho financiero y tributario

Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Los hechos
- III. La inaplicación de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- IV. La consideración general de los sábados como días hábiles según la normativa del Procedimiento Administrativo Común
- V. La no aplicación del artículo 24.5 de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias a las reclamaciones económico-administrativas en relación con el sistema tributario canario: la ubicación sistemática del precepto
- VI. La aplicación del artículo 24.5 de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias a las reclamaciones económico-administrativas en relación con el sistema tributario canario
 1. La literalidad del artículo 24.5 de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias
 2. Los antecedentes y evolución del artículo 24.5 de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias
- VII. Conclusión

I. INTRODUCCIÓN

La consideración de los sábados como día hábil o inhábil a efectos del cómputo de los plazos establecidos por la normativa procedimental o procesal en relación con actuaciones a realizar frente a la Administración Pública es una cuestión que ha suscitado siempre ciertos problemas en la práctica.

Dos recientes sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias se han enfrentado a la cuestión relativa a la consideración del sábado como día hábil o inhábil a efectos del plazo de interposición de reclamaciones económico-administrativas: la de 29 de enero de 2013 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, sede en Las Palmas, rec. 370/2011, ponente D^a. Inmaculada Rodríguez Falcón) y la de 18 de junio de 2013 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, sede en Santa Cruz de Tenerife, rec. 177/2012, ponente D^a. María del Pilar Alonso Sotorrío).

En el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias, que es donde se planteaba la problemática en estas sentencias, esta cuestión podría tener una respuesta particular debido a la existencia de una norma específica que podría ser de aplicación. Porque de acuerdo a lo dispuesto en el

apartado 5 del artículo 24 de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Canarias, Tributaria de la Comunidad Autónoma: *"En el cómputo del plazo del trámite de audiencia o de alegaciones en cualesquiera procedimientos tributarios, en el procedimiento sancionador tributario, así como en el cómputo de cualquier otro plazo que se establezca en los procedimientos tributarios, se excluirán los sábados"*.

De hecho, la cuestión principal sometida a debate en estas sentencias y de la que fundamentalmente dependía –o, al menos, podía depender– la solución a dar en ellas era la relativa a la aplicación o no de este precepto a los supuestos enjuiciados, que se referían al plazo de un mes para interponer reclamaciones económico-administrativa del apartado 1 del artículo 235 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), cuando dicho plazo terminaba en un sábado.

II. LOS HECHOS

En el supuesto enjuiciado por la Sentencia de 29 de enero de 2013 se había notificado una "Resolución provisional" (¿liquidación provisional?), en relación con el

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), el día 18 de agosto de 2010. Sin embargo, la reclamación económico-administrativa frente a dicho acto se interpuso el lunes 20 de septiembre de 2010.

Por su parte, en el caso resuelto por la Sentencia de 18 de junio de 2013, la notificación del acuerdo denegatorio del recurso de reposición frente a una liquidación del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC) se produjo el 11 de noviembre de 2010, mientras que la reclamación económico-administrativa frente a dicho acuerdo se presentó el lunes 13 de diciembre de 2010. Aunque curiosamente el propio acuerdo denegatorio del recurso de reposición también había inadmitido por extemporáneo dicho recurso de reposición, al haberse presentado éste el martes 26 de octubre de 2010 pese a haberse recibido la notificación de la liquidación el 23 de septiembre anterior.

III. LA INAPLICACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Dejando a un lado este último posible problema en relación con el plazo para interponer el recurso de

reposición que sólo se daba en uno de los dos casos enjuiciados, en ambos supuestos el plazo de un mes para la interposición de reclamaciones económico-administrativas del apartado 1 del artículo 235 de la LGT terminaba en un sábado. Esto era así de acuerdo a la regla del cómputo de fecha a fecha aplicable al cómputo de los plazos fijados en meses, en aplicación del apartado 2 del artículo 48 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, según la interpretación jurisprudencial consolidada al respecto. En el primer caso, el sábado 18 de septiembre de 2010, al haberse notificado el acto administrativo a impugnar el 18 de agosto. En el segundo caso, el sábado 11 de diciembre de 2010, puesto que la notificación del acto impugnado fue el 11 de noviembre anterior. Estas son las fechas en las que se produjeron las notificaciones, según se desprende del expediente administrativo examinado por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, pese a que en el supuesto enjuiciado por la Sentencia de 18 de junio de 2013 el recurrente alegaba otras fechas distintas de notificación.

En ambos casos también el sábado día final del cómputo del plazo, de acuerdo a la regla general mencionada, no era festivo. Por este

motivo, en ellos podía plantearse el problema acerca de la consideración del sábado como día hábil o inhábil, con la consiguiente consecuencia del traslado o no del final de dicho plazo al siguiente día hábil, que en los supuestos enjuiciados eran el lunes 20 de septiembre y el lunes 13 de diciembre de 2010, que fueron precisamente los días en los que se presentaron las reclamaciones económico-administrativas. Para lo cual podía ser decisiva la aplicación del apartado 5 del artículo 24 de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias al prever, en lo que aquí interesa, que *“en el cómputo de cualquier otro plazo que se establezca en los procedimientos tributarios, se excluirán los sábados”*.

Y en los dos supuestos el órgano económico-administrativo correspondiente llegó a la misma conclusión: la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de 14 de marzo de 2011 y la Resolución de la Junta Territorial Económica-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife de 17 de diciembre de 2010 inadmitieron, por extemporáneas, las correspondientes reclamaciones económico-administrativas.

Sin embargo, con independencia de la cuestión relativa a si dentro de *“los procedimientos tributarios”* a los

que se referiría este precepto está el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, que es aquella en la que las Sentencias de 29 de enero y de 18 de junio de 2013 prestan su atención en relación con la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias, como veremos después, existía un aspecto en el supuesto enjuiciado en la primera de aquellas sentencias que debería haberse tenido en cuenta para llegar a la misma conclusión a la que en ella se llega de considerar inaplicable aquel artículo, pero de forma más sencilla o directa.

Porque la reclamación económico-administrativa interpuesta ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias se refería al IRPF, por lo que tenía su origen en una liquidación administrativa de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria sobre dicho impuesto, cuya gestión es competencia del Estado, sin haber sido objeto de cesión a las Comunidades Autónomas. Cuando, sin embargo, el IRPF no es un impuesto al que sea de aplicación la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias. Así se deduce de lo dispuesto en el artículo 1 de dicha Ley, según el cual: *“La presente Ley establece principios y normas jurídicas generales integrantes del régimen jurídico del sistema tributario canario”*

(apartado 1). *“A los efectos de la presente Ley integran el sistema tributario canario los tributos propios de la Comunidad Autónoma de Canarias, los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, los tributos estatales cuya aplicación hubiera sido cedida por el Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias y los recargos que pudieran establecerse sobre los tributos del Estado”* (apartado 2).

En efecto, el IRPF no integra el *“sistema tributario canario”* al que se refiere y al que se aplica la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias. Sin ningún género de dudas, el IRPF no es uno de los *“tributos propios de la Comunidad Autónoma de Canarias”* (sí lo es, por ejemplo, el Impuesto Especial sobre Combustibles Derivados del Petróleo). Tampoco forma parte, de forma clara, de *“los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias”* (es el caso, por ejemplo, del IGIC). Y no es igualmente uno de *“los tributos estatales cuya aplicación hubiera sido cedida por el Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias”* (uno de ellos es, por el contrario, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), como tampoco es uno de *“los recargos que pudieran establecerse sobre los tributos del Estado”*.

El recurrente consideraba que el IRPF es *“un impuesto cedido de conformidad con el artículo 1.2 de la citada”* Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias [FJ. 1º], lo que constituiría, en su opinión, uno de los argumentos para entender aplicable al supuesto enjuiciado el apartado 5 del artículo 24 de dicha Ley con la consecuencia del alargamiento del plazo hasta el lunes 20 de septiembre de 2010, al considerarse inhábil el sábado 18 de septiembre. Esto es quizá lo que motiva que el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, tras haber concluido que el sábado era un día inhábil, a partir de lo dispuesto en la normativa general (artículo 48.2 de la Ley 30/1992) y de la no aplicación al procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas del apartado 2 del artículo 24 de la Ley Tributaria Canaria al ser distinto de los procedimientos de gestión, inspección, recaudación y sancionador (sobre este aspecto volveremos después), afirme que lo anterior *“no varía por el hecho expuesto por el recurrente de que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas”* (FJ. 4º).

Lo decisivo, sin embargo, en nuestra opinión, no era que el IRPF fuera o no, pura y simplemente, un impuesto cedido a las Comunidades

Autónomas. El Tribunal Superior de Justicia de Canarias introduce al respecto algunas consideraciones acerca de los diferentes objetos de cesión en unos u otros impuestos cedidos (la recaudación del impuesto, en su totalidad o en un porcentaje, la gestión del mismo o competencias normativas), de acuerdo a las previsiones de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía (FJ. 4º). Pero se trata de unas consideraciones que en realidad, desde nuestro punto de vista, no añaden nada y que son irrelevantes, si no se conectan con lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Porque lo único relevante era, por el contrario, que el IRPF no es uno de *“los tributos estatales cuya aplicación hubiera sido cedida por el Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias”* (artículo 1.2 de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias). Puesto que sólo a los impuestos cedidos cuya cesión alcanza a las competencias aplicativas (la gestión del impuesto en sentido amplio, en la tradicional terminología procedente de la LGT de 1963), es de aplicación la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias, de acuerdo a lo

dispuesto en su artículo 1, al ser únicamente aquellos impuestos cedidos los únicos que forman parte del denominado por aquella Ley *“sistema tributario canario”*.

IV. LA CONSIDERACIÓN GENERAL DE LOS SÁBADOS COMO DÍAS HÁBILES SEGÚN LA NORMATIVA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN

Tanto la Sentencia de 29 de enero como la Sentencia de 18 de junio de 2013 del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (sede de Las Palmas y sede de Santa Cruz de Tenerife, respectivamente) llegan a la misma conclusión de considerar que el sábado es un día hábil cuando en él finaliza el plazo de un mes para interponer reclamaciones económico-administrativas, sin que se traslade al siguiente día hábil. Esta conclusión es sustentada en ambas resoluciones jurisdiccionales esencialmente en el mismo doble grupo de argumentos, aunque esto se hace a través de esa práctica tan extendida en las sentencias de nuestros Tribunales de Justicia de entremezclar opiniones propias con citas de otros pronunciamientos jurisdiccionales (la propia Sentencia de 18 de junio cita y reproduce parcialmente la de 29 de enero). Por un lado, a ello conduce la aplicación de la regla general del cómputo de los plazos fijados en

meses del apartado 2 del artículo 48 de la Ley 30/1992, aplicable supletoriamente en el ámbito tributario; y, a ello lleva también, por otro lado, la inaplicación al plazo para la interposición de reclamaciones económico-administrativas del apartado 5 del artículo 24 de la Ley Tributaria Canaria.

Veamos ambos argumentos de forma separada con algo más de detenimiento.

Así, en primer lugar, el apartado 1 del artículo 235 de la LGT prevé el plazo de un mes para la interposición de las reclamaciones económico-administrativas, que comenzará a contarse desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado. Lo que debe entenderse, según la interpretación jurisprudencial consolidada al respecto, en el sentido de un cómputo de fecha a fecha, de modo que el día final del cómputo será el mismo del mes siguiente que coincida con el ordinal en el que se produjo la notificación⁴. Salvo que ese día final fuera inhábil, en cuyo caso,

de acuerdo a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 48 de la Ley 30/1992, el fin del plazo se traslada hasta el día inmediato hábil posterior.

Por tanto, en los supuestos enjuiciados, en los que las notificaciones se produjeron, respectivamente, el 18 de agosto y el 11 de noviembre de 2010, el plazo del mes para la interposición de la reclamación económico finalizaba el 18 de septiembre y el 11 de diciembre de 2010. Y ello seguía siendo así a pesar de que estos días fueran sábado, puesto que de acuerdo a lo previsto en el mencionado apartado 2 del artículo 48 de la Ley 30/1992, esto únicamente se exceptiona cuando el último día del plazo es inhábil y los sábados, salvo que fueran festivo, lo que no ocurría en aquellos dos casos, son días hábiles.

Este es el mismo criterio sostenido por otros pronunciamientos jurisdiccionales: además de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de enero de 2009 (rec. 453/2007, ponente D^a. Concepción Mónica

4

⁴ Existe una jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo al respecto (entre otras muchas, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2003, rec. 419/1998, ponente D. Pascual Sala Sánchez, en relación con el cómputo del plazo de dos meses para la interposición del recurso contencioso-administrativo), que es seguida generalmente por el resto de órganos jurisdiccionales.

Montero Elena) y la Sentencia del propio Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 19 de marzo de 2009 (rec. 7/2008, ponente D. M^a Pilar Alonso Sotorrío), citadas en estas Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias del año 2013, pueden mencionarse las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 3 de diciembre de 2008 (rec. 860/2007, ponente D^a. María Josefa Artaza Bilbao), del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 26 de enero de 2010 (rec. 1308/2006, ponente D^a. Carmen Álvarez Theurer), del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares de 26 de octubre de 2010 (rec. 771/2008, ponente D^a. Felisa María Vidal Mercadal), del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 27 de julio de 2011 (rec. 1338/2009, ponente D. Rafael Fonseca González) y del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 14 de septiembre de 2011 (rec. 390/2010, ponente D. Alejandro Valentín Sastre). En todos los supuestos enjuiciados por estas

sentencias el plazo de un mes para la interposición de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa finalizó en un sábado y se concluye de forma unánime en todas ellas que dicho sábado es día hábil a estos efectos, por lo que no es admisible el alargamiento del plazo hasta el primer día siguiente hábil⁵.

Además, debe destacarse que no es de aplicación a las reclamaciones económico-administrativas el artículo 135 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, que admite la presentación de escritos "*sujeta a plazo (...) hasta las quince horas del día hábil siguiente al del vencimiento del plazo*". Como señala la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 20 de abril de 2011 (rec. 3491/2008, ponente D. Luis Manglano Sada), en relación con un supuesto en el que se interpuso una reclamación económico-

⁵ En la misma línea puede mencionarse la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 1 de octubre de 2009 (rec. 84/2006, ponente D. Ramón Gomis Masque), aunque en ella el problema radicaba en la inclusión o no de los sábados para el cómputo de los quince días hábiles para la interposición de una reclamación económico-administrativa bajo la normativa anterior a la actual LGT, en un supuesto en el que el día final del cómputo incluyendo aquéllos era un viernes. En ella se entiende que los sábados deben incluirse también a efectos computar los quince días hábiles, por lo que el recurso se interpuso fuera de plazo.

administrativa el día siguiente a aquél en el que se cumplió el plazo de un mes desde la notificación del acto administrativo y respecto al que se alegaba la aplicación de aquel artículo 135 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, "no cabe postular la aplicación de las normas procesales propias de la jurisdicción a un supuesto que se encontraba sujeto a las normas procedimentales de la vía administrativa y, más concretamente, a las del cómputo de plazos en procedimiento de revisión administrativa (artículos 235 de la Ley General Tributaria y 48 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre), sin poder confundir dichos ámbitos y las reglas que los rigen" (FJ. 3º).

Tampoco se aplica lo dispuesto en los artículos 182 y 183 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, tras la nueva redacción dada a los mismos por la Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre, en lo relativo a la consideración como inhábiles de los sábados, los días 24 y 31 de diciembre y los días del mes de agosto. Así lo entendió correctamente en relación con estos últimos la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 25 de enero de 2008 (rec. 521/2006, ponente D. Wenceslao Francisco Olea Godoy). Puesto que como señala el tribunal extremeño, a los

procedimientos de las reclamaciones económico-administrativas se aplica supletoriamente la Ley 30/1992, y no la Ley Orgánica del Poder Judicial, en coherencia con la naturaleza administrativa, no judicial, de los órganos económico-administrativos.

De todos modos, debe mencionarse un reciente pronunciamiento jurisdiccional que sigue un criterio distinto en relación con la general consideración de los sábados como días hábiles a efectos del cómputo de los plazos para la interposición de recursos y reclamaciones en vía administrativa en materia tributaria. Se trata de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 27 de diciembre de 2012 (rec. 56/2010, ponente Dª María Jesús Oliveros Rosello), que consideró interpuesta en plazo (el lunes 16 de octubre de 2006) la reclamación económico-administrativa contra la denegación de un recurso de reposición notificada el 14 de septiembre anterior, pese a ser sábado no festivo el día 14 de octubre. Se apoya para llegar a esta conclusión en una Sentencia anterior del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 10 de diciembre de 2010 (rec. 2839/2007, ponente D. Cristóbal José Borrero Moro), que señaló que "a los efectos de determinar el dies ad quem para la

interposición del recurso de reposición, siendo el día 19 de noviembre sábado y hábil a los efectos del cómputo del plazo, pero estando acreditado que dicho día el Registro del órgano competente para la recepción del recurso, aunque no único, estaba cerrado, y atendido el Derecho fundamental a la tutela judicial efectiva - art. 24.1 CE -, que exige la interpretación más favorable del artículo 48.3 Ley 30/1992 en orden al ejercicio del mismo, dicho día 19 debe ser calificado inhábil a los efectos de considerarlo el día ad quem del plazo de presentación del recurso de reposición, ya que aunque era hábil formalmente, sustancialmente no se correspondía con tal calificación, al no prestarse en el órgano competente para recibir el recurso el servicio de registro; de modo que existiendo otras posibilidades en la Ley 30/1992, la imposibilidad de su realización en el lugar señalado directamente por la Ley reguladora del recurso en cuestión; esto es, la imposibilidad de la interposición del recurso de reposición ante el órgano que lo dictó, es, a juicio de esta Sala, suficiente razón para considerar limitado sustancialmente el ejercicio del Derecho a la tutela judicial efectiva, debiéndose superar dicha limitación con base en la consideración de inhábil de dicho sábado a los efectos

de la interposición del recurso de reposición" (FJ. 3º).

V. LA NO APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 24.5 DE LA LEY TRIBUTARIA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS A LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS EN RELACIÓN CON EL SISTEMA TRIBUTARIO CANARIO: LA UBICACIÓN SISTEMÁTICA DEL PRECEPTO

Además, en segundo lugar, en opinión del Tribunal Superior de Justicia de Canarias en estas dos sentencias, el apartado 5 del artículo 24 de la Ley Tributaria Canaria no se aplica al procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas. Por tanto, la previsión de dicho precepto de los sábados como días inhábiles no sería de aplicación al plazo para la interposición de las reclamaciones económico-administrativas.

La Sentencia de 29 de enero de 2013 (FJ. 3º), reproducida en este aspecto en la Sentencia de 18 de junio (FJ. 3º), saliendo al paso de la alegación del recurrente para que se aplicara a la reclamación económico-administrativa el apartado 5 del artículo 24 de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias, señala que "los procedimientos de aplicación de los tributos ya sea de

gestión, inspección, recaudación y el procedimiento sancionador son diferentes, a estos efectos, del procedimiento de revisión de los anteriores. La reclamación económico administrativa –continúa- es uno de los medios de revisión de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tributarias previstos en la Ley General Tributaria, en concreto, en el artículo 213 de la LGT. Para este procedimiento de revisión el artículo 235 de la LGT 58/2003 dispone que el plazo de interposición es de un mes «a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, desde el día siguiente a aquél en que se produzcan los efectos del silencio administrativo o desde el día siguiente a aquél en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente». “En conclusión –se añade después-, consideramos que el artículo 24.5 de la Ley 9/2006 se refiere a procedimientos tributarios: gestión, recaudación, inspección y sancionador, pero no a los procedimientos de revisión administrativa en los que se encontraría la reclamación económico administrativa”.

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sin embargo, no especifica la razón en virtud de la cual sería decisivo, a la hora de decidir la aplicación o no del apartado 5 del artículo 24 de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias, diferenciar “los procedimientos de aplicación de los tributos ya sea de gestión, inspección, recaudación y el procedimiento sancionador”, de un lado, del “procedimiento de revisión de los anteriores”, de otro. El que nos encontremos ante procedimientos diferentes no se pone en duda. Lo que se pone en cuestión es el carácter decisivo de tal diferenciación para aplicar o no la consideración de los sábados como día inhábil cuando aquel precepto dispone que esto se aplica “*en el cómputo de cualquier otro plazo que se establezca en los procedimientos tributarios*”.

Una razón de esta diferenciación que excluye a las reclamaciones económico-administrativas de la aplicación del artículo 24.5 de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias que lleva a cabo el Tribunal Superior de Justicia de Canarias podría estar en la ubicación sistemática del precepto. Aunque lo cierto es que el tribunal canario no menciona expresamente en ningún momento este argumento, podría señalarse a favor de la interpretación seguida por él que dicho artículo se

encuentra ubicado sistemáticamente dentro del Título II de aquella Ley sobre los "*Principios generales de la aplicación de los tributos*", concretamente dentro de su Capítulo III "*De los procedimientos tributarios*". Mientras que a las "*reclamaciones económico-administrativas*" destina la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias el Título III.

Por este motivo, a partir fundamentalmente de esta sistemática legal, podría entenderse que la consideración del sábado como inhábil prevista en el artículo 24.5 de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias, en relación con los tributos integrados dentro del denominado legalmente "*sistema tributario canario*" (sí el IGIC, no el IRPF, según vimos con anterioridad), es aplicable a los procedimientos tributarios insertos en la llamada por la LGT "*aplicación de los tributos*", que incluye las actuaciones y los procedimientos de gestión tributaria, inspección tributaria y recaudación tributaria. Y no, por tanto, al procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, incluido, por tanto, el plazo de un mes para interponer la reclamación, tal como viene a señalar el Tribunal Superior de Justicia de Canarias.

VI. LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 24.5 DE LA LEY

TRIBUTARIA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS A LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS EN RELACIÓN CON EL SISTEMA TRIBUTARIO CANARIO

1. La literalidad del artículo 24.5 de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias

De todos modos, si nos fijamos con atención en el artículo 24.5 de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias podemos ver que dicho precepto no se aplica únicamente a los procedimientos de "*aplicación de los tributos*", es decir, a los procedimientos de gestión, inspección y recaudación tributaria, como se deduciría de la sistemática legal en la que se podría sostener la exclusión de su aplicabilidad al procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas. Porque dicho precepto se aplica también al "*procedimiento sancionador tributario*", que es mencionado expresamente por el precepto. Con lo que estaríamos en presencia de una norma especial en cuanto al cómputo de los plazos de los procedimientos tributarios (el sábado es inhábil), inserta en el Título de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias dedicado a la "*aplicación de los tributos*" y que, sin embargo, se aplica a un procedimiento tributario

que no se incluye dentro de los procedimientos de aplicación de los tributos: al procedimiento sancionador tributario, que es un procedimiento distinto a los procedimientos de gestión, inspección y recaudación tributaria.

Pese a ello, la aplicabilidad de esta norma especial en cuanto al cómputo de los plazos al procedimiento sancionador tributario no puede ofrecer duda alguna, puesto que es mencionado de forma expresa en el artículo 24.5 de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias. El propio Tribunal Superior de Justicia de Canarias, como vimos, diferencia a efectos de la aplicación de aquel artículo las reclamaciones económico-administrativas no sólo de los procedimientos de gestión, inspección y recaudación, sino también del procedimiento sancionador tributario, al que también, por tanto, se aplicaría aquel precepto.

Sin embargo, la apreciación anterior que destaca que la regla especial en materia de cómputo de plazos también se aplica, indudablemente, a un procedimiento que no es de aplicación de los tributos (el procedimiento sancionador tributario), sí pone de relieve que el argumento de la sistemática legal podría perder cierta consistencia: el

artículo 24.5, pese a insertarse en el Título dedicado a la *"aplicación de los tributos"*, se aplica también a algunos procedimientos tributarios no insertos en ella.

Esto es claro en relación con el procedimiento sancionador tributario, puesto que se menciona expresamente, pero ¿porqué no puede aplicarse el artículo 24.5 también a otros *"procedimientos tributarios"*, pese a que no se incluyan tampoco en la *"aplicación de los tributos"*? ¿No son acaso procedimientos tributarios el procedimiento del recurso de reposición o el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas? Desde luego que sí lo son ¿Y no prevé el artículo 24.5 de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias la exclusión de los sábados *"en el cómputo de cualquier otro plazo que se establezca en los procedimientos tributarios [distinto al "plazo del trámite de audiencia o de alegaciones en cualesquiera procedimientos tributarios, en el procedimiento sancionador tributario"]?*

Téngase en cuenta que desde el argumento sistemático antes señalado, el recurso de reposición no tiene en la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias un Título específico, como sí tienen las

reclamaciones económico-administrativas. Por tanto, la genérica mención del artículo 24.5 de la Ley al "*cómputo de cualquier otro plazo que se establezca en los procedimientos tributarios*", en el contexto de un artículo que pese a insertarse en el Título dedicado a la aplicación de los tributos se aplica también a procedimientos que no se insertan en ella, podría permitir entender incluido en ella al plazo de un mes para la interposición del recurso de reposición del artículo 223.1 de la LGT. Así se ha entendido, además, por la misma Administración Tributaria Canaria: según se deduce de lo recogido en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 18 de junio de 2013 (FJ. 1º), la propia Administración demandada entendía que el plazo para la interposición del recurso de reposición frente a una liquidación notificada el 23 de septiembre era el lunes 25 de octubre al ser sábado el inicial día de finalización del cómputo según la regla del cómputo de fecha a fecha que debía trasladarse a aquél. Aunque entendió que no se había interpuesto el recurso en plazo, puesto que se presentó el martes 26 de octubre.

Y desde esta misma perspectiva podría sostenerse la aplicación de ese artículo 24.5 de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias al procedimiento de las reclamaciones

económico-administrativas y también, por tanto, al plazo de un mes para su interposición del artículo 235.1 de la LGT, que era el cuestionado en los supuestos enjuiciados en las sentencias objeto de nuestra atención. Puesto que también se integra dentro de los "*procedimientos tributarios*" a los que se referiría aquel precepto. Incluso la existencia de un Título específico en dicha Ley dedicado a las reclamaciones económico-administrativa podría perder trascendencia si se tiene en cuenta el real contenido de su regulación: cuestiones de competencia y organizativas de los órganos económico-administrativos propios de la Comunidad Autónoma de Canarias (artículos 29 a 33 y 38) y peculiaridades en cuanto a los recursos (de alzada ordinario, extraordinario para la unificación de criterio, extraordinario para la unificación de doctrina y extraordinario de revisión, artículos a 34 a 37).

2. Los antecedentes y evolución del artículo 24.5 de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias

A la misma conclusión de entender aplicable el artículo 24.5 de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias al procedimiento de las reclamaciones-

administrativas, al incluirse dentro de los procedimientos tributarios a los que se referiría este precepto, nos lleva un examen de los antecedentes y de la evolución normativa de dicho artículo.

El establecimiento a través de la normativa canaria de una regla especial de cómputo de los plazos, considerando el sábado como día inhábil, no se produjo por primera vez con la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias del año 2006. Fue con anterioridad la Ley 2/2004, de 28 de mayo, de medidas fiscales y tributarias, la que introdujo esa regulación normativa⁶, aunque lo hizo con un alcance menos amplio del que tuvo después la norma en el Proyecto de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias que entró en el Parlamento de Canarias y del que tuvo la versión finalmente aprobada de dicha Ley, que hoy sigue vigente. Porque lo que en un principio era la exclusión de los sábados, básica aunque no exclusivamente, en aquellos supuestos en los que el plazo de ingreso de una deuda tributaria, derivada de una autoliquidación o de una liquidación administrativa, finalizara en sábado, se convirtió

primero, en el mencionado Proyecto de Ley, en la exclusión de los sábados igualmente para el cómputo del *"plazo del trámite de audiencia o de alegaciones en cualesquiera procedimientos tributarios, y en el procedimiento sancionador tributario"* y después, en la Ley finalmente aprobada, en la exclusión de los sábados también *"en el cómputo de de cualquier otro plazo que se establezca en los procedimientos tributarios"*.

Así, el artículo undécimo de la Ley 2/2004, de 28 de mayo, de medidas fiscales y tributarias, bajo el encabezamiento coincidente con el del actual artículo 24 de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias, de *"Declaración de los sábados como días inhábiles a ciertos efectos tributarios"*, dispuso lo siguiente:

"1. A los efectos de la presentación de autoliquidaciones de los tributos gestionados por la Comunidad Autónoma de Canarias y, en su caso, del pago de las deudas tributarias resultantes de las mismas, cuando los plazos estén expresados en días hábiles, además de los domingos y declarados festivos, se excluyen del cómputo los sábados."

⁶ Así lo pone de relieve QUINTERO PADRÓN, "La Ley Tributaria Canaria: aspectos procedimentales", en *Hacienda Canaria*, núm. 19, 2007, pág. 92.

2. A los efectos de la presentación de autoliquidaciones, con su ingreso correspondiente en su caso, si el plazo se expresara en meses, años o días naturales, y el último día fuera sábado, el plazo se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente.

3. A los efectos de la presentación de declaraciones, si el último día del plazo para su presentación fuera sábado, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente.

4. A los efectos del pago de las deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, si el último día del plazo previsto para el pago fuera sábado, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente⁷.

El Proyecto de Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias reprodujo en su artículo 23 aquel artículo undécimo de la Ley 2/2004, con sus cuatro apartados. Por este motivo, esta Ley (ya desde su versión

de Proyecto) prevé la derogación de aquel artículo undécimo, además de la Disposición Transitoria única⁸ (Disposición Derogatoria única). No obstante, el Proyecto de Ley que entró en el Parlamento de Canarias ya añadía un apartado quinto, que no estaba en aquella otra Ley anterior:

“5. En el cómputo del plazo del trámite de audiencia o de alegaciones en cualesquiera procedimientos tributarios, y en el procedimiento sancionador tributario, se excluirán los sábados”⁹.

Sin embargo, en la tramitación del Proyecto de Ley se aceptó una enmienda de modificación (la número 3, del Grupo Parlamentario de Coalición Canaria), que bajo la justificación de “Mejora técnica” proponía añadir un inciso al apartado 5 del artículo 23 del Proyecto, de forma que éste quedara redactado del modo siguiente:

“5. En el cómputo del plazo del trámite de audiencia o de alegaciones

⁷ Este precepto no sufrió modificación alguna durante su tramitación parlamentaria. Es el mismo en el Proyecto de Ley (Boletín Oficial del Parlamento de Canarias, VI Legislatura, núm. 89, de 11 de diciembre de 2003), en el Informe de la Ponencia (Boletín Oficial del Parlamento de Canarias, VI Legislatura, núm. 75, de 11 de mayo de 2004) y en la Ley aprobada por el Pleno del Parlamento (Boletín Oficial del Parlamento de Canarias, VI Legislatura, núm. 92, de 26 de mayo de 2004).

⁸ La Disposición Transitoria Única de la Ley 2/2004 disponía: “A las declaraciones, autoliquidaciones, así como a los ingresos derivados de estas últimas, cuyo plazo de presentación e ingreso no hubiera finalizado a la entrada en vigor de la presente Ley, les será de aplicación el sistema de cómputo de plazos previsto en el artículo undécimo de la misma”.

⁹ Boletín Oficial del Parlamento de Canarias, VI Legislatura, núm. 237, de 17 de noviembre de 2005.

*en cualesquiera procedimientos tributarios, en el procedimiento sancionador tributario, así como en el cómputo de cualquier otro plazo que se establezca en los procedimientos tributarios, se excluirán los sábados*¹⁰.

Este es el apartado 5 que se mantuvo en el Dictamen de la Comisión¹¹ y en la Ley finalmente aprobada, si bien pasó entonces a ser el artículo 24 de la Ley hoy vigente¹².

Pues bien, esta evolución normativa, desde nuestro punto de vista, muestra una sucesiva ampliación del ámbito de aplicación de la regla especial de cómputo sobre los sábados que ha concluido en su aplicabilidad, en virtud de lo dispuesto en el apartado 5 del actual artículo 24 de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias, a todos los plazos de la totalidad de los procedimientos tributarios. Incluido, en consecuencia, el plazo para la interposición de reclamaciones

económico-administrativas. Aunque esto sólo, como vimos, en relación con los tributos integrantes del denominado por dicha Ley "sistema tributario canario".

VII. A MODO DE CONCLUSIÓN

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en sus Sentencias de 29 de enero y de 18 de junio de 2013 (sede de Las Palmas y sede de Santa Cruz de Tenerife, respectivamente) llega a la conclusión de que el apartado 5 del artículo 24 de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias no se aplica a las reclamaciones económico-administrativas. Por tanto, en aquellos supuestos en los que el plazo de un mes para la interposición de una reclamación económico-administrativa, aplicando la regla del cómputo de fecha a fecha, finaliza en un sábado, el día final de cómputo no se traslada hasta el siguiente día hábil (el lunes, normalmente), puesto que el sábado es hábil, de acuerdo a las

¹⁰ La enmienda puede verse en el Boletín Oficial del Parlamento de Canarias, VI Legislatura, núm. 92, de 28 de marzo de 2006. La aprobación por mayoría de la misma en el Boletín Oficial del Parlamento de Canarias, VI Legislatura, núm. 290, de 25 de octubre de 2006.

¹¹ Boletín Oficial del Parlamento de Canarias, VI Legislatura, núm. 305, 6 de noviembre de 2006.

¹² Boletín Oficial del Parlamento de Canarias, VI Legislatura, núm. 349, de 1 de diciembre de 2006.

previsiones generales sobre el Procedimiento Administrativo Común (artículo 48.2 de la Ley 30/1992).

Desde nuestro punto de vista, sin embargo, el apartado 5 del artículo 24 de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias se aplica a la totalidad de los plazos de todos los procedimientos tributarios, aunque sólo en relación con los tributos integrantes del denominado por dicha Ley "*sistema tributario canario*". A ello nos llevan, básicamente, dos argumentos: por un lado, la literalidad del precepto que excluye los sábados "*en el cómputo de cualquier otro plazo que se establezca en los procedimientos tributarios*"; y, por otro lado, los antecedentes y evolución normativa de este artículo, que es el resultado de una sucesiva ampliación del ámbito de aplicación de la regla especial de cómputo sobre los sábados. Porque se ha llegado a "*cualquier (...) plazo*" "*en los procedimientos tributarios*" en el actual apartado 5 del artículo 24 de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias desde el inicial artículo undécimo de la Ley 2/2004 que sólo establecía la exclusión de los sábados, básicamente, para los supuestos en los que el plazo de ingreso de deudas tributarias, derivadas de autoliquidaciones o liquidaciones administrativas, finalizaba en un sábado (actuales

apartados 1 a 4 del artículo 24 de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias), pasando por la versión de dicho apartado 5 en el Proyecto de esta última Ley que ampliaba inicialmente la regla especial sólo al "*plazo del trámite de audiencia o de alegaciones en cualesquiera procedimientos tributarios, y en el procedimiento sancionador tributario*".

Además, en nuestra opinión, la doctrina sentada por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias debe ponerse en su justo lugar, porque un análisis atento de ambos pronunciamientos jurisdiccionales revela que la cuestión acerca de la aplicabilidad o no del mencionado apartado 5 del artículo 24 de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias a las reclamaciones económico-administrativas no tenía que haberse examinado necesariamente, de acuerdo a las circunstancias concurrentes en los supuestos enjuiciados.

En la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 29 de enero de 2013 (sede en Las Palmas), el tributo afectado era el IRPF, al que en ningún caso se aplica la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias de acuerdo a lo dispuesto en su artículo 1, puesto que no se integra en el "*sistema tributario canario*". Sin ningún género

de dudas, el IRPF no es uno de los *"tributos propios de la Comunidad Autónoma de Canarias"*. Tampoco forma parte, de forma clara, de *"los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias"*. Y no es igualmente uno de *"los tributos estatales cuya aplicación hubiera sido cedida por el Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias"*, como tampoco es uno de *"los recargos que pudieran establecerse sobre los tributos del Estado"*.

Y en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 18 de junio de 2013 (sede en Santa Cruz de Tenerife), fue primero el recurso de reposición frente a la liquidación administrativa el que se había presentado fuera de plazo, siguiendo incluso la regla especial de cómputo del apartado 5 del artículo 24 de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias que entendió aplicable la propia Administración Tributaria Canaria. Porque ésta consideró que el plazo para la interposición del recurso de reposición frente a una liquidación notificada el 23 de septiembre era el lunes 25 de octubre al ser sábado el inicial día de finalización del cómputo según la regla del cómputo de fecha a fecha que debía trasladarse a aquél. No obstante, el recurso no se había interpuesto en plazo, puesto que se presentó el martes 26 de octubre.

Así lo pone de relieve de forma clara la propia Resolución de la Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife de 17 de diciembre de 2010, que inadmitió, por extemporánea, la reclamación económico-administrativa interpuesta. Porque la extemporaneidad de la reclamación económico-administrativa que tuvo en cuenta el órgano económico-administrativo de la Comunidad Autónoma de Canarias no venía derivada de haberse presentado aquélla el lunes 13 de diciembre de 2010, cuando el plazo de interposición había finalizado el sábado 11 de diciembre, al haber sido notificada el 11 de noviembre la resolución denegatoria del recurso de reposición como, por el contrario, podría deducirse de lo recogido en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 18 de junio de 2013 y enjuiciado en ella. Por el contrario, dicha extemporaneidad venía derivada de que al no haberse presentado el recurso de reposición en plazo (se presentó el martes 26 de octubre, cuando el plazo había finalizado el lunes 25 de octubre, al recaer en sábado el inicial cómputo de fecha a fecha, según el criterio de la propia Administración Tributaria Canaria), el plazo de interposición de la reclamación económico-administrativa era el computado desde la notificación de la liquidación,

al ser potestativo el recurso de reposición y no haberse producido el efecto de interrupción del plazo para la reclamación económico-administrativa que se produce cuando se interpone temporáneamente el recurso de reposición¹³.

Por tanto, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, tanto en un caso como en otro, podía haber resuelto los recursos contencioso-administrativo planteados sin entrar en la cuestión relativa a la aplicabilidad o no del apartado 5 del artículo 24 de la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias a

las reclamaciones económico-administrativas: al IRPF no se aplica dicha Ley, por lo que es irrelevante el ámbito de aplicación de un precepto de la misma (Sentencia de 29 de enero); el recurso de reposición frente a la liquidación del IGIC se interpuso extemporáneamente de forma indubitada al haberse presentado un martes, cuando el plazo de un mes computado de fecha a fecha terminaba en un sábado, siendo el lunes posterior día hábil, por lo que tampoco tenía necesaria relevancia la aplicación o no de la regla especial de cómputo de los sábados de aquel artículo a efectos de determinar si la

¹³ Tras poner de relieve la interrupción de los plazos para el ejercicio de otros recursos que produce la interposición del recurso de reposición (art. 222.2 de la LGT) y el carácter potestativo del recurso de reposición (art. 222.1 de la LGT), en un supuesto como era el enjuiciado en el que este último se había interpuesto fuera de plazo, señala la Junta Territorial Económico-Administrativa que “la interposición de la presente reclamación no puede subsanar este vicio esencial, por cuanto: 1º) Resulta evidente, en atención a las fechas indicadas, la interposición extemporánea del citado recurso de reposición; 2º) Al no haberse cumplido dicho requisito, el acto administrativo impugnado devino firme y, en consecuencia, inatacable desde el punto de vista del Derecho; y 3º) Según doctrina reiterada, el recurso de reposición interrumpe el plazo para el ejercicio de otros recursos en tanto fuera admisible aquél por haberse cumplido todos los requisitos para que el Órgano ante el que se interpone pueda entrar a conocer la cuestión de fondo, de manera que si ello no es así y concurre la falta de algún requisito de admisibilidad no subsanado o insubsanable –tal como la interposición fuera de plazo- en modo alguno podrán producirse los efectos típicos de la interposición y, por consiguiente, tampoco se producirá la interrupción del plazo para deducir la reclamación económico-administrativa”.

reclamación económico-administrativa posterior (presentada el lunes siguiente al sábado en el que terminaba el plazo de un mes computado de fecha a fecha, a partir de la notificación de la resolución denegatoria del recurso de reposición) era temporánea o extemporánea (Sentencia de 18 de junio).

No puede desconocerse, igualmente, para finalizar, por si pudiera haber alguna duda, que la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 19 de marzo de 2009 (rec. 7/2008, ponente D. M^a Pilar Alonso Sotorrío), que es citada por estas Sentencias del mismo Tribunal del año 2013, analiza la cuestión de los sábados como días hábiles o inhábiles desde la óptica de la normativa general del

Procedimiento Administrativo Común, de aplicación supletoria al ámbito tributario. Y no, por tanto, desde la perspectiva de la regulación particular de esta cuestión por la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias. En ella se analizó un supuesto en el que la notificación de una liquidación del ITPAJD se produjo el 9 de marzo de 2005 y la reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias se presentó el lunes 11 de abril. Por tanto, entonces no se había aprobado aún la Ley Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias, por lo que la cuestión decisiva acerca de considerar hábil o inhábil el sábado 9 de abril de 2005 debió resolverse a la luz de las normas administrativas generales.