

# 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<sup>a</sup>. 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<sup>a</sup>. 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 notificación<sup>4</sup>. 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 excepciona 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<sup>a</sup>. Concepción Mónica

---

4

<sup>4</sup> 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<sup>a</sup> 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<sup>a</sup>. María Josefa Artaza Bilbao), del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 26 de enero de 2010 (rec. 1308/2006, ponente D<sup>a</sup>. Carmen Álvarez Theurer), del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares de 26 de octubre de 2010 (rec. 771/2008, ponente D<sup>a</sup>. 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 hábil<sup>5</sup>.

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-

---

<sup>5</sup> 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 normativa<sup>6</sup>, 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."*

<sup>6</sup> 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 siguiente<sup>7</sup>.

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 única<sup>8</sup> (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”<sup>9</sup>.*

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*

<sup>7</sup> 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).

<sup>8</sup> 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”.

<sup>9</sup> 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*<sup>10</sup>.

Este es el apartado 5 que se mantuvo en el Dictamen de la Comisión<sup>11</sup> y en la Ley finalmente aprobada, si bien pasó entonces a ser el artículo 24 de la Ley hoy vigente<sup>12</sup>.

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

<sup>10</sup> 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.

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

<sup>12</sup> 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 reposición<sup>13</sup>.

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

<sup>13</sup> 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<sup>a</sup> 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.