

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 15 de Junio de 2015 (rec. 1762/2014)

Encabezamiento

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a quince de Junio de dos mil quince.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Señores al margen anotados, el presente recurso de casación para la unificación de doctrina seguido con el núm. 1762/2014, promovido por el Procurador de los Tribunales don Luis Amado Alcántara, en nombre y representación de "MACAO COMMODITIS TRADING S.L.", contra *sentencia, de fecha 30 de enero de 2014, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional*, en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 152/2011, en el que se impugnaba resolución presunta desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Central del recurso de alzada formulado contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 29 de enero de 2010, relativa a liquidación por Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2001 y 2002.

Comparece como parte recurrida el Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso contencioso administrativo núm. 152/2011 seguido ante la Sala de dicho orden jurisdiccional de la *Audiencia Nacional*, se dictó *sentencia, con fecha de fecha 30 de enero de 2014*, cuyo fallo es del siguiente tenor literal: "Que DEBEMOS DECLARAR Y DECLARAMOS la INADMISIBILIDAD del recurso contencioso-administrativo formulado por el Procurador D. Luis Amado Alcántara en nombre y representación de la entidad MACAO COMMODITIES TRADING S.L. contra la resolución de fecha 05.10.2011, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central, por pérdida sobrevenida; sin hacer mención especial en cuanto a las costas".

SEGUNDO.- Por la representación procesal de la entidad MACAO COMMODITIES TRADING S.L. se interpuso, por escrito de 14 de marzo de 2014, recurso de casación para la unificación de doctrina interesando su estimación y que, entrando este Tribunal a conocer sobre el asunto como juez de instancia, proceda a la declaración de no conformidad a Derecho de las liquidaciones y sanciones impugnadas.

TERCERO .- El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, se opuso al recurso por medio de escrito presentado el 5 de mayo de 2014, en el que se solicitaba su desestimación, con imposición de costas procesales.

CUARTO .- Recibidas las actuaciones, por providencia de 23 de abril de 2015, se señaló para votación y fallo el 10 de junio de 2015, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernandez Montalvo, Magistrado de la Sección Segunda.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna, mediante este recurso de casación en unificación de doctrina, la *sentencia, de fecha de fecha 30 de enero de 2014, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional*, en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 152/2011, en el que se impugnaba resolución presunta desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Central del recurso de alzada formulado contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 29 de enero de 2010, relativa a liquidación por Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2001 y 2002.

SEGUNDO.- La sentencia de instancia declara la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo por pérdida sobrevenida de objeto, al haberse dictado después de la interposición de dicho recurso resolución expresa del recurso de alzada por el Tribunal Económico-Administrativo Central que, según la Sala de instancia, devino firme y consentida al no haber sido objeto de impugnación mediante la ampliación del recurso contencioso- administrativo prevista en el *artículo 36.4 LJCA*.

TERCERO .- La parte recurrente, después de argumentar sobre la admisibilidad de su recurso, señala que el problema jurídico que suscita se circunscribe en determinar "si es ajustada a Derecho la Sentencia de la Audiencia Nacional que declara la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo planteado frente a la desestimación presunta de Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, razonada dicha inadmisibilidad en que con posterioridad a la resolución presunta se notificó la resolución expresa y que ésta fue inatacada; al no constar la interposición del recurso contra la resolución expresa, la Sala [de instancia] entiende, sin distinguir entre si la resolución expresa estimaba o no la pretensión del recurrente, que ésta adquiere firmeza, y que por ello devino firme y consentida, lo que lleva a la Sala [de instancia]a la declaración de inadmisibilidad del recurso por haber perdido su objeto, con la tesis de que el acto presunto inicialmente impugnado en el escrito de interposición del recurso, ha sido sustituido por otro expreso, que ha quedado al margen del proceso, al no haberlo la actora sometido al control jurisdiccional" (sic).

La recurrente señala como sentencias de contraste: *sentencias de este Tribunal (Secciones 5ª y 6ª, respectivamente) de 21 de septiembre de 2005 (rec. 5487/2002) y de 16 de febrero de 2009 (rec. 1887/2007)*.

En síntesis, alega la parte recurrente que la sentencia impugnada es contraria a las sentencia de contraste y a la jurisprudencia de esta Sala porque declara la inadmisibilidad del recurso por pérdida sobrevenida de objeto, sin hacer alusión alguna al contenido de la resolución expresa, que desde luego no suponía una estimación de sus pretensiones. Cuando la resolución posterior no priva de eficacia a la desestimación presunta, ni elimina por tanto la utilidad real del pleito, no puede hablarse de pérdida sobrevenida de objeto por el hecho de que el recurrente no haya interpuesto recurso frente a la resolución expresa.

Por último, para el caso de que estimado su recurso, tuviera esta Sala que decidir lo procedente como juez de instancia, se hacen en el escrito de interposición tres alegaciones: en la primera, se mantiene la prescripción del derecho a liquidar y sancionar de la Administración Tributaria respecto del ejercicio de 2001; en la segunda, se sostiene la improcedente regularización de la base imponible del impuesto; y en la tercera, se alega la nulidad de las sanciones, por total ausencia del

elemento culpabilístico.

CUARTO. - El Abogado del Estado se opone al recurso argumentando que la jurisprudencia de esta Sala entiende que cuando el contenido de la resolución expresa es idéntico al que resulta del silencio administrativo no es necesario dirigir el recurso contra el acto posterior expreso. Pero éste no es el caso, ya que la resolución expresa del Tribunal Central de 5 de octubre de 2011 supuso una estimación parcial. Y, en consecuencia, no nos encontramos ante el supuesto en el que el acto posterior es idéntico al resultante del silencio.

QUINTO. - El recurso de casación para la unificación de doctrina, regulado en la Sección Cuarta, Capítulo III, Título IV (arts. 96 a 99) de la *Ley procesal* de esta Jurisdicción, se configura como un recurso excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho, que tiene por finalidad corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico, pero sólo en cuanto constituyan pronunciamientos contradictorios con los efectuados previamente en otras sentencias específicamente invocadas como de contraste, respecto de los mismos litigantes u otros en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales. "Se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, pero no en cualquier circunstancia, conforme ocurre con la modalidad general de la casación - siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia-, sino "sólo" cuando la inseguridad derive de las propias contradicciones en que, en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, hubieran incurrido las resoluciones judiciales específicamente enfrentadas... No es, pues, esta modalidad casacional una forma de eludir la inimpugnabilidad de sentencias que, aun pudiéndose estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de casación general u ordinario, ni, por ende, una última oportunidad de revisar jurisdiccionalmente sentencias eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales, pero sólo si estuvieran en contradicción con otras de Tribunales homólogos o con otras del Tribunal Supremo específicamente traídas al proceso como opuestas a la que se trate de recurrir" (S.15-7-2003).

SEXTO. - Los presupuestos fácticos que contempla la sentencia de instancia, en orden a la decisión de inadmisión del recurso que adopta, son los siguientes: el proceso "se dirige contra la desestimación presunta del recurso de alzada interpuesto contra resolución del TEAR de Valencia. La demanda se formaliza en fecha 11-10-2011. El TEAC resuelve expresamente el recurso de alzada mediante resolución de fecha 05.10.2011, notificada a la actora en fecha 03.11.2011. Los documentos que aporta el Abogado del Estado se ponen en conocimiento de la actora, con entrega de copias, mediante Diligencia de fecha 14.02.2012. Lo que de nuevo se reitera cuando el TEAC remite a la Sala esa misma documentación, dando [dándose] traslado a la actora de los mismos mediante Diligencia de 20.02.2012. En esa misma fecha del 14.02.2012 (sic), se dicta Auto acordando recibir el pleito a prueba. La actora en su escrito de 07.03.2012 alega que es innecesario el recibimiento del pleito a prueba, al entender suficiente la documentación que ya consta en el expediente y en el procedimiento, pero sin alegar nada sobre la resolución expresa del TEAC. Mediante escrito de fecha 18.04.2012, formaliza escrito de conclusiones, en las que la resolución del TEARV es objeto de los motivos de impugnación invocados en la demanda, sin hacer referencia a la causa de inadmisibilidad invocada por el Abogado del Estado y sin alegar sobre la

ampliación a la resolución expresa, incorporada al expediente administrativo" (sic).

La doctrina que lleva al Tribunal de instancia a declarar la inadmisión del recurso contencioso administrativo está contenida en el fundamento jurídico cuarto de la sentencia. Después de aludir a la naturaleza del silencio administrativo negativo, según la doctrina del Tribunal Constitucional, considera que la solución procesal a la cuestión debatida la proporciona el *artículo 36.4 LJCA* que contempla las opciones que amparan al recurrente en caso de que durante la tramitación del proceso se dicte resolución expresa respecto de la pretensión inicialmente deducida:

- Desistir del recurso inicialmente planteado, porque la resolución expresa dictada por la Administración satisfaga su pretensión.

- Pedir la ampliación del recurso contencioso-administrativo al acto administrativo posterior, expreso, con el fin de que, acumulados, se resuelva en el mismo procedimiento.

En el supuesto de que el recurrente decide no ampliar su recurso frente a la resolución expresa de la Administración, sino impugnarla separadamente, provocando la apertura o incoación de un nuevo procedimiento, el pleito inicial pierde su objeto de forma sobrevenida, lo que provoca su finalización.

"Ante esta situación, [afirma la Sala de la Audiencia Nacional], podemos afirmar que el citado artículo 36, desplaza al recurrente la <<carga procesal>> de la posibilidad de ampliar el recurso, inicialmente dirigido contra la desestimación presunta, a la resolución expresa, de forma que, caso contrario, esta última devendría firme y consentida, todo ello, dentro del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa, careciendo, procesalmente, de sentido mantener la impugnación del acto presunto, precisamente al haber quedado enervado y desplazado por la resolución expresa posterior; desplazamiento que supone la desaparición de la esfera jurídica del acto presunto, siendo relevado por el acto expreso, que se alza y determina como el objeto de la revisión jurisdiccional [...].

Las sentencias de contraste que cita la recurrente son sentencias de esta Sala.

- La primera, *STS de 21 de septiembre de 2005 (rec. 5487/2002)*, resuelve un recurso de casación interpuesto contra sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Burgos), relativa a la clasificación y calificación urbanística que la Revisión de las Normas Subsidiarias de Planeamiento Municipal otorgaba a algunas de las fincas de la recurrente. El recurso contencioso-administrativo se interpuso contra el acuerdo de aprobación definitiva y contra la desestimación presunta por silencio administrativo del recurso de alzada que había interpuesto [la parte actora] contra él. Durante la tramitación del proceso contencioso-administrativo se resuelve el recurso de alzada, en sentido desestimatorio respecto a ciertas parcelas y en sentido estimatorio parcial respecto de otras, en cuanto no otorgaba directamente la clasificación y calificación pretendidas de suelo urbanizable delimitado, sino en el de suspender la aprobación definitiva de la Revisión de las Normas Subsidiarias de Planeamiento Municipal en las parcelas para que por el Ayuntamiento se considere su clasificación y calificación urbanística ya que las propuesta en la Revisión de las Normas adolecía de falta de justificación racional, y se justificase debidamente la solución que finalmente se adoptase.

Ante esta situación, la Sala se pronunció sobre los efectos del no ejercicio de la

facultad de ampliación, analizando si esta omisión formal conllevaba como consecuencia la firmeza de la resolución expresa en aquello en que estimaba, no de modo total y sí solo parcial, algunas de las pretensiones deducidas en la alzada.

Y, en la sentencia se hace alusión a la jurisprudencia de la Sala en estos términos: "[...]este Tribunal Supremo ha considerado que es carga del recurrente llevar a cabo la ampliación, significando, sin embargo, que ésta sólo es necesaria cuando el acuerdo dictado expresamente modifique el presumido por silencio. En consecuencia, en aquello en que la resolución expresa confirma la decisión de la presunta, la falta de ejercicio de la facultad de ampliación deviene irrelevante, manteniéndose en pie la impugnación de la decisión así confirmada [...]". Por ello la sentencia distingue dos clases de parcelas, aquellas respecto de las que la resolución expresa sigue siendo negativa para las que mantiene la impugnación relativa a su clasificación y calificación urbanística. Y aquellas otras para las que la resolución expresa modifica la presunta, suspendiendo para ellas la aprobación definitiva de la Revisión de las Normas Subsidiarias de Planeamiento. En definitiva, la sentencia consideró "en pie la impugnación en aquello en que la pretensión de la recurrente en alzada se desestima, esto es: sólo en la medida en que la resolución expresa no otorga ella misma, directamente, la clasificación pretendida [...]".

- La segunda sentencia de contraste, *STS de 16 de febrero de 2009 (rec. 1887/2007)* resuelve un recurso de casación interpuesto frente a sentencia de la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que resolvía en instancia la impugnación formulada contra la desestimación presunta de las reclamaciones dirigidas a la Comunidad de Madrid para el resarcimiento de los perjuicios causados por el cierre cautelar de determinadas salas de bingo, acordado al iniciarse los expedientes sancionadores que culminaron con sanciones, después anuladas en sentencia firme. Después de que se interpusiera el recurso contencioso-administrativo, se notificó a los recurrentes la resolución de la Secretaria General Técnica de la Consejería de Hacienda de la CAM por la que se inadmitía - por haber transcurrido el plazo de prescripción de un año establecido en el *artículo 142.4 y 5- la reclamación articulada. Los recurrentes, sin embargo, no solo no solicitaron la ampliación del recurso- como expresa y específicamente ordena el artículo 36.4 LJCA*, sino que incluso en la demanda no se hacía mención alguna de dicha resolución. El Tribunal de instancia declaró que el único acto impugnado-desestimación presunta- en torno al cual se habían articulado las pretensiones no existía, por lo que el recurso carecía de objeto al no haber procedido la actora en la forma legalmente establecida, y consecuentemente, entendió que el recurso devenía inadmisibles en aplicación del *artículo 69.c) LJCA*. Y, al resolver el recurso de casación, esta Sala rechazó el criterio de la instancia por dos razones. "La primera [de carácter general] consiste en que la letra del precepto permite entender que la opción por el desistimiento y la ulterior promoción de una nueva acción procesal, que ofrece al recurrente el *artículo 36, apartado 4, de la Ley 29/1998*, parte del presupuesto de que la decisión expresa retrasada modifique o altere el contenido desestimatorio del silencio. En efecto, si se autoriza al actor a desistir con fundamento en la aceptación de la resolución expresa es porque su contenido es distinto (parcialmente estimatorio) del puramente negativo del silencio, supuesto en el que la lógica impone apartarse del proceso y, en su caso, proponer uno nuevo o, si se elige la otra solución, la ampliación, entendiéndose sustituida la decisión negativa presunta por la nueva resolución expresa. Ahora bien, tal exigencia resulta superflua cuando la explícita resolución intempestiva es totalmente desestimatoria y, por consiguiente, viene a reproducir el contenido negativo del silencio, si bien con motivación. Esta es la razón que llevó a la jurisprudencia, bajo la vigencia de la Ley de 1956, a considerar innecesaria la ampliación si el acto administrativo expreso, realizado fuera de tiempo,

era de idéntico contenido al producido por silencio administrativo, pues venía a hacer explícito y real lo que ya anteriormente se había tenido por existente, sin añadir nada ni modificar el contenido implícito de la voluntad administrativa. En congruencia con tal forma de plantear el problema, el Tribunal Supremo únicamente consideró imprescindible la ampliación cuando el acuerdo dictado enmendaba el contenido del silencio, coyuntura en la que si no se extendía la acción al acto expreso, como ya hemos apuntado, llegaba a ser firme y consentido, quedando sustraído a la jurisdicción sin que, por consiguiente, la sentencia que se dictase con respecto al presunto pudiera alcanzarle en sus consecuencias. Existe en este sentido un importante acervo jurisprudencial del que son exponentes las *sentencias de 7 de mayo de 1990 (apelación 268/88 , FJ 2º)*, *30 de septiembre de 1991 (apelación 6559/92 , FJ 2º)*, *27 de febrero de 1997 (apelación 10636/1991 , FJ 1º)*, *24 de febrero de 1998 (apelación 2699/92, FJ 1º)* y *5 de diciembre de 2002 (casación 6498/98 , FJ 1º)*. En la *sentencia 98/1988 (FJ 5º)*, el *Tribunal Constitucional* , al resolver un recurso de amparo, ha hecho propia la tesis del Tribunal Supremo, quien la ha conservado bajo la vigencia de la *Ley 29/1998, teniendo su artículo 46 a la vista [sentencia de 31 de mayo de 2006 (casación 1643/03 , FJ 2º)] [...]*" En suma, se consideró que, como se denunciaba en el segundo motivo de casación, la Sala de instancia había realizado una interpretación inadecuada del *artículo 36 de la Ley 29/1998* , que le ha llevado a aplicar indebidamente el artículo 69, letra c), según se quejan las recurrentes en el primer motivo [...].

SEPTIMO.- El análisis de la sentencia impugnada y de la sentencia de contraste revela que se cumple con la exigencia establecida por el *artículo 96 LJCA* para la viabilidad procesal del recurso de casación para la unificación de doctrina. Esto es, que respecto de litigantes diferentes en idéntica situación y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, referidas a la no ampliación de un recurso contencioso-administrativo, interpuesto frente a una denegación tácita a la resolución expresa que se dicta con posterioridad, se llega a pronunciamientos distintos: de inadmisión por pérdida sobrevenida de objeto, en el caso de la sentencia recurrida, y de rechazo a dicha inadmisión, con examen y decisión sobre las cuestiones de fondo en las sentencias de contraste.

Por otra parte, no puede compartirse la tesis del Abogado del Estado cuando afirma que el precedente señalado se refiere solo a aquellos casos en que la resolución expresa es plenamente desestimatoria y, por tanto, de idéntico contenido al que resulta del silencio administrativo. Por el contrario, en las sentencias de contraste encontramos pronunciamiento y doctrina que es preciso unificar respecto de la impugnada, sobre las consecuencias procesales de la no ampliación del recurso contencioso- administrativo a resoluciones expresas que son sólo parcialmente desestimatorias y, por tanto, no plenamente coincidentes con el sentido y alcance del silencio administrativo negativo.

OCTAVO .- 1. El escrito de interposición del recurso contencioso-administrativo es un acto procesal de la parte actora dominado por el principio dispositivo, que individualiza el acto o disposición que se impugna. Su primer efecto es el de delimitar el objeto del proceso, que no podrá alterarse ya en el escrito de demanda salvo la posibilidad de ampliación prevista en el *artículo 36 LRJCA [Sentencias de 11 de marzo de 1999 (Casación 1189/1993) y de 9 de junio de 1999 (Casación 3596/1993)]*.

2. La jurisprudencia de este Tribunal contempla como modo de terminación del proceso la pérdida o desaparición sobrevenida del objeto o presupuesto procesal que

se produce con la desaparición o eliminación del acto o disposición impugnada. Así, "ad exemplum", la *sentencia de 15 de abril de 2009* (rec. de cas. 1470/2005), se pronuncia sobre la procedencia de declarar terminado el recurso contencioso-administrativo por pérdida sobrevenida del objeto, cuando se haya producido la declaración de nulidad del acto administrativo por sentencia firme con posterioridad al planteamiento del recurso contencioso-administrativo, ya que resulta superfluo mantener la controversia jurídica.

3. Según la actual regulación, en el silencio administrativo negativo no puede hablarse, en puridad de principios, de verdadero acto administrativo.

A.- El silencio administrativo negativo en la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 (LPA, en adelante) . La atribución de un valor negativo o desestimatorio al silencio o inactividad formal de la Administración tiene un origen y una funcionalidad muy concretos, estrechamente ligados a la singular configuración técnica del recurso Contencioso-Administrativo como un proceso impugnatorio de actos previos, cuya legalidad es objeto de revisión *a posteriori*. Esto es, si la Jurisdicción Contencioso-Administrativa no puede conocer sino de recursos interpuestos contra actos previamente dictados por los órganos de la Administración, la falta de respuesta de ésta a una petición a ella dirigida privaba al peticionario de la posibilidad de solicitar de un Tribunal Contencioso la pertinente «garantía judicial» por inexistencia de acto administrativo que recurrir por lo que, para evitar esta potencial situación de indefensión del interesado, la Ley presume que, transcurrido un determinado plazo desde que se ha formulado una solicitud sin obtener respuesta expresa sobre la misma, aquélla ha quedado desestimada.

Sobre este modelo, la técnica del silencio negativo se introduce en España por los Estatutos Locales de Calvo Sotelo de 1924 y 1925, la Ley Municipal Republicana de 1935 y, más tarde, por la Ley de 18 mar. 1944, a propósito del recurso de agravios (en materia de personal). Esta regulación parcial y limitada no se generaliza hasta la promulgación de la *LJCA de 1956 que estableció en su artículo 38* un régimen general y uniforme para todos los ámbitos administrativos, régimen luego retocado levemente por *Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 (art. 94)* .

La interpretación de este precepto dio lugar a una abundantísima jurisprudencia que perfiló y delimitó los rasgos o características esenciales de la figura. Así, se declaró que:

a) El silencio administrativo negativo era una mera ficción para facilitar el acceso a la vía judicial (*STS de 17 ene. 1977 ; 3 jul. 1978 ; 24 feb. 1988 ; 27 ene . y 17 jun. 1989 ; 10 dic. 1990 ; 22 y 23 abr. 1992 ; 25 mar. 1993 ; 29 nov. 1995 ; 15 ene ., 20 abr ., 25 y 28 oct. 1996 ; 19 jul. 1997*) no constituyendo un verdadero acto administrativo (*STS de 29 nov. 1988 ; 22 may. 1990 ; 16 mar ., 22 y 23 abr. 1992 ; 20 abr ., 25 y 28 oct. 1996 ; 19 jul. 1997*).

Este carácter o condición-ficción legal y no acto administrativo, que igualmente fue corroborado por el Tribunal Constitucional (*STC de 21 ene. 1986 ; 21 dic. 1987 ó 3 abr. 1995*), quedaba rigurosamente explícito en la Exposición de Motivos de la antigua LJCA de 1956 cuando decía: «*La Ley instituye un régimen general de silencio administrativo mediante el cual, transcurrido cierto plazo, puede presumirse por el interesado la existencia de un acto que le permita el acceso, si lo desea, a la jurisdicción contencioso-administrativa. Acudir a ella se considera como una facultad y no como una obligación.*»

b) En tanto que propiamente no existía «acto administrativo», la no impugnación de la desestimación presunta en plazo no podía determinar la existencia de un «acto consentido y firme» que cerrara al particular o interesado el acceso al proceso (*STS de 22 dic. 1988 ; 16 mar. 1992 y STS de 18 mar. 1995*) esto es, la aplicación del *art. 40. a)* de la LJCA de 1956 (Cfr. *SSTC 21 de diciembre de 1987 y de 3 abr. 1995*).

La explicación técnica de esta construcción se encontraba en dos órdenes de razones:

Por un lado, porque la figura del silencio administrativo negativo se establecía, única y exclusivamente, en beneficio del administrado (*SSTS de 24 feb ., 11 y 15 nov. 1988 ; Auto de 31 ene. 1989 ; SSTC de 24 sep. 1991 ; 14 nov. 1993 ; 27 ene ., 9 y 24 mar. 1995 ; 15 y 16 ene ., 8 jul . y 28 oct. 1996 ; 2 oct. 1997*). Es decir, el silencio administrativo negativo, como explícitamente se manifestaba en la Exposición de Motivos de la hoy derogada LJCA de 1956, era una «facultad» que se concedía al interesado para, «si así lo deseaba», acudir a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en defensa de sus intereses frente a la falta de respuesta expresa de la Administración a una petición o solicitud por él realizada. En consecuencia, el no ejercicio de esta «facultad» o de esta «opción» (en términos del *art. 94* de la LPA) ningún perjuicio le podía deparar.

Y, por otro, porque, correlativamente, la denegación presunta, en ningún caso, excluía el deber de la Administración de dictar una resolución expresa (*art. 94.3* de la LPA y *SSTS de 17 abr . y 8 may. 1990 ; 24 feb. 1994 y 25 oct. 1996*) por lo que, igualmente, ningún beneficio podía conseguir ésta del incumplimiento de su deber. En este sentido, era sumamente explícita la declaración contenida en la Exposición de Motivos de la LJCA cuando decía: «*El silencio administrativo, ciertamente, no puede ser conceptualizado como un medio a través del cual la Administración pueda eludir sus obligaciones de motivar las decisiones, como vendría a ser si por el silencio quedara exenta del deber de dictar un proveído expreso debidamente fundado.*»

Ahora bien, para cerrar adecuadamente la estructura construida, lo lógico era que se hubiera otorgado al interesado la posibilidad de impugnar la desestimación presunta en todo tiempo hasta que se dictara la resolución expresa pues ello sería perfectamente coherente con la pretensión de la LJCA de restituir « *la figura del silencio administrativo al sentido que propiamente se le atribuyó originariamente, de garantía para los administrados frente a las demoras de la Administración* ». Sin embargo, esta tesis o planteamiento no tuvo una efectiva acogida, ya que la *LJCA de 1956 (art. 58)* limitó a un año el plazo de interposición del recurso Contencioso-Administrativo en casos de silencio contándose dicho plazo desde el día siguiente a aquél en que se entendiera desestimada la petición y, en el supuesto de que la desestimación presunta se hubiera producido en el ámbito del recurso de reposición, desde la efectiva interposición de tal recurso. El *Tribunal Constitucional, no obstante, en sus dos importantes Sentencias 6/1986 y 204/1987* dulcificó el plazo para recurrir contra el acto presunto de carácter negativo al relacionarlo con el régimen de impugnación de los actos expresos notificados defectuosamente e interpretarlo todo ello en el ámbito del *art. 24.1 de la Constitución* -derecho a la tutela judicial efectiva-. Se amplió así el referido plazo, como regla general, en seis meses más (*SSTS de 25 mar. 1993 ; 3 oct. 1994 ; 18 mar. 1995 ; y 23 nov. 1996*). Incluso, esta línea jurisprudencial que puede considerarse mayoritaria, coexistió con otra que afirmaba la inexistencia de plazo de caducidad para recurrir contra las desestimaciones presuntas

por silencio administrativo negativo (*STS de 14 nov. 1988 ; 27 ene . y 9 mar. 1995 y 28 oct. 1996*).

c) Para la producción del silencio administrativo no bastaba con el mero transcurso del tiempo para resolver una determinada petición o solicitud sin que se hubiera notificado la resolución expresa sino que también era necesario, por aplicación del art. 94 de la LPA, la concurrencia de un requisito adicional más, la denuncia de mora a la Administración incumplidora, sin cuyo concurso no podía existir el «acto presunto» o la «desestimación presunta» (*SSTS de 31 ene. 1989 y de 3 dic. 1991*).

La denuncia de mora debía producirse, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 94 de la LPA, una vez transcurridos tres meses desde la presentación de la solicitud inicial sin que se hubiera notificado en ese plazo la resolución expresa, pudiendo realizarse en cualquier momento posterior al transcurso del mismo (*STS de 19 dic. 1978 y de 18 oct. 1979*).

Asimismo, debía existir identidad entre la denuncia de mora y la solicitud inicial, puesto que, en caso contrario, no se entendía cumplido el requisito (*SSTS de 4 y 24 ene. 1977 ; de 23 ene . y 24 may. 1978 ; de 19 ene. y de 17 feb. 1979; de 11 feb. 1981; de 23 nov. 1983; de 15 mar. y 16 oct. 1984; y STS de 25 ene. 1988*).

La posterior jurisprudencia de esta Sala y la doctrina del Tribunal Constitucional incidieron sobre el régimen de la denuncia de mora. En efecto, de un lado, respecto a la obligatoriedad de su cumplimiento, el Tribunal Supremo (*STS de 5 jun . y 10 jul. 1993 ; 26 mar. 1994 ; 20 abr. 1996 y 19 jul. 1997*) afirmó que «se trataba de un requisito subsanable» conforme a lo dispuesto en los arts. 11.3 y 243 de la LOPJ y 129 de la LJCA cuya falta no justificaba la inadmisibilidad del recurso Contencioso-Administrativo por no existir acto administrativo impugnado. Y, de otro, el *Tribunal Constitucional*, en la *Sentencia de 21 abr. 1998* , enjuiciando un recurso de amparo efectuó una interpretación espiritualista de la denuncia de mora. No obstante, pese a esta dulcificación, los presupuestos exigidos para entender producido el silencio administrativo negativo eran sumamente rigurosos (transcurso del plazo de tres meses desde la solicitud inicial sin notificación de la resolución expresa, denuncia de mora y transcurso posterior de otros tres meses sin recibir respuesta alguna).

d) Configurándose el silencio administrativo como una «facultad» que se concedía al interesado para, «si así lo deseaba», acudir a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en defensa de sus intereses frente a la falta de respuesta expresa de la Administración a una petición o solicitud por él realizada y nunca «como una obligación», resultaba que aunque no actuara o ejercitara esta «facultad», si posteriormente la Administración cumplía con su deber de resolver expresamente, el interesado disponía igualmente de la posibilidad de impugnar en vía jurisdiccional dicha resolución tardía previo agotamiento de la vía administrativa en su caso.

e) Dos eran básicamente los problemas que planteaba la posibilidad de recurrir contra estas resoluciones tardías: El primero, si era admisible cuando tal resolución no sólo afectaba al recurrente sino también a terceras personas y se había dictado una vez transcurrido el plazo de un año establecido en la LJCA para recurrir contra la desestimación presunta; y el segundo si era necesario ampliar el recurso contencioso contra la resolución expresa posterior cuando éste ya se había interpuesto frente a la desestimación presunta.

El primero de los problemas se resolvió por el Tribunal Supremo teniendo en

cuenta a los terceros interesados. Ahora bien, si inicialmente se declaró que no cabía mantener a éstos «por razones de seguridad jurídica en la incertidumbre ilimitada y en la inseguridad resultante de la posibilidad indefinida de recurrir» (*STS de 4 nov. 1983 y 15 jul. 1991*), en una posterior línea jurisprudencial Sentencia (*STS de 16 mar. 1992*) se excluyeron los términos categóricos transcritos afirmándose que, si existían tales terceros, la posibilidad de impugnar la resolución expresa tardía requeriría de «puntualizaciones concretas».

El segundo de los problemas, la necesidad o no de ampliar el recurso Contencioso-Administrativo contra la resolución expresa posterior cuando ya se había recurrido la desestimación presunta, se resolvió declarando su innecesariedad si la resolución expresa confirmaba puramente la desestimación presunta sin introducir ningún elemento adicional (*STS de 24 jun. 1992*) pudiendo optarse entre tal ampliación y la interposición de un nuevo recurso si hubo innovaciones en el acto expreso con respecto al contenido del presunto (*SSTS de 18 feb. 1980 y 10 feb. 1981*).

B.- El silencio administrativo negativo en la redacción originaria de la LRJ y PAC.

a) La intención del Legislador de 1992 al promulgar la LRJ-PAC fue, pese a la oscuridad de la materia propiciada por el mantenimiento de algunos presupuestos clásicos del instituto, la de superar el referido planteamiento de la LPA atribuyendo al silencio administrativo negativo la condición de verdadero acto administrativo.

En efecto, que el silencio daba lugar a la producción de actos auténticos lo demostraba, no sólo la calificación que la ley empleaba de «actos presuntos», sino, fundamentalmente, las dos razones siguientes:

- Por un lado, porque tales actos presuntos podían hacerse valer no sólo a efectos procesales sino también «erga omnes», esto es, «tanto ante la Administración como ante cualquier otra persona, natural o jurídica, pública o privada» (art. 44.1).

- Y, por otro, porque los mismos sí ponían fin al procedimiento administrativo al prohibirse dictar resolución expresa después de haberse emitido la «certificación» prevista y regulada en el artículo 44, certificación, o mejor dicho recepción de la misma, que determinaba el inicio del plazo para interponer recursos administrativos y Contencioso-Administrativos respecto de los actos presuntos (apartado 5.º).

b) La nueva Ley no sólo pretendió en esta materia modificar la concepción que sobre el silencio administrativo negativo se tenía con anterioridad sino que también alteró el régimen de su producción, pues suprimió la tradicional figura de la «denuncia de mora» y creó la «certificación de actos presuntos» cuya esencia y finalidad dio lugar a una interesante polémica doctrinal y jurisprudencial.

El Consejo de Estado, en su Dictamen 423/1994, de 2 jun., se adscribió a la tesis que consideraba constitutiva la certificación insistiendo en que <<la existencia y eficacia de los actos presuntos (negativos y positivos) está condicionada a la emisión de la certificación de actos presuntos o bien al transcurso del plazo para emitirla (art. 44)>>.

En la jurisprudencia de nuestra Sala deben distinguirse, sin embargo, dos aspectos:

- La falta de «certificación de acto presunto» o la falta de petición de la misma, no podía dar lugar a la inadmisibilidad del recurso Contencioso- Administrativo, de manera que podía entenderse que tal certificación no era un requisito o presupuesto constitutivo del acto presunto sino un mero justificante formal de los efectos estimatorios o desestimatorios producidos por el transcurso del plazo para resolver expresamente un determinado procedimiento sin que hubiera tenido lugar su resolución expresa por lo que podía entenderse que el silencio administrativo o acto presunto se producía, en la regulación dada a la materia por la LRJ-PAC, por el mero transcurso del plazo (Cfr. *SSTS de 26 de febrero y 20 de marzo de 1996*).

- Ahora bien, la certificación, según esta misma jurisprudencia no agotaba su eficacia en ser un simple justificante formal de los efectos estimatorios o desestimatorios producidos puesto que, solo su emisión o el transcurso del plazo para su emisión privaba a la Administración de la posibilidad de dictar ulterior resolución expresa (art. 43.1 de la Ley), considerándose así como requisito determinante de la «conversión» del acto presunto en un verdadero acto administrativo

C.- El silencio administrativo en la LRJ y PAC (tras la modificación de la Ley 4/1999).

Ciertamente, la nueva regulación instauro un régimen similar al existente en la LPA, por lo menos en sus principios básicos inspiradores. De este modo,

a) El silencio negativo deja de configurarse como un acto administrativo y pasa a ser, como era en el año 1958, una ficción a efectos procesales.

Y, como lógico corolario de lo anterior, se establece, en este caso, la obligación de dictar resolución expresa sin ninguna limitación temporal suprimiéndose, por tanto, la prohibición de dictarla, que venía originariamente contenida en la *LRJ-PAC, cuando se había emitido la conocida «certificación de actos presuntos» (art. 42.1 en relación con el art. 43.3)* . Además, para este supuesto, se dice expresamente que «la resolución expresa posterior al vencimiento del plazo se adoptará por la Administración sin vinculación alguna al sentido del silencio», lo cual es plenamente lógico y coherente si se tiene en cuenta que, al suponer el silencio negativo la denegación presunta de la petición inicial del interesado, tal resolución expresa posterior contraria supone la revocación de un acto de gravamen cuya licitud no cabe discutir por el tenor literal del *art. 105.1 de la LRJ- PAC* como ya había tenido ocasión de declarar el Tribunal Supremo en la *STS de 30 ene. 1997* .

b) Por el contrario, el silencio positivo se continúa configurando como un verdadero acto administrativo, como un acto declarativo de derechos para el interesado, según resulta sin ninguna duda del art. 43.3 párrafo primero que dice. De ahí que el apartado 4.º del mismo precepto señale, en lógica coherencia con lo postulado, que «en los casos de estimación por silencio administrativo, la resolución expresa posterior a la producción del acto sólo podrá dictarse de ser confirmatoria del mismo» [letra a)] .

c) Sin embargo, siendo los principios básicos inspiradores de la materia del silencio en la nueva redacción de la LRJ-PAC y en la antigua LPA los mismos, también existen sustanciales diferencias entre uno y otro régimen. Así:

- Mientras en la LPA se requería para la producción del silencio la «denuncia de

mora», en el nuevo régimen sólo es necesario el vencimiento del plazo para resolver sin haberse notificado la resolución expresa (art. 43.1 y 5) no teniendo la «certificación» otra finalidad que ser un medio de prueba del silencio ya producido (apartado 5.º). Con ello, ciertamente, termina la polémica doctrinal a que se ha hecho referencia al tratar del tema en la redacción originaria de la LRJ-PAC.

- Y, por otra parte, en el nuevo régimen, frente al existente en la LPA, se consagra como regla general el silencio positivo continuando, de este modo, con el sistema instaurado primitivamente en la LRJ-PAC pero, a diferencia de este último y para evitar el «caos» normativo que se había producido en las normativas de adecuación promulgadas por las distintas Administraciones Públicas, se exige que una norma con rango de ley o una norma de Derecho Comunitario Europeo establezca el silencio negativo (art. 43.1)".

4.- El *artículo 36.1 LJCA* utiliza el término "podrá" que empleaba el artículo 46 de la Ley de lo contencioso de 27 de diciembre de 1956, dándole el sentido de que la ampliación del recurso no es necesaria como ha entendido la jurisprudencia de esta Sala salvo en los casos en los que el acuerdo tardío y expreso modifique el presumido por silencio; en esos casos la ampliación sí es una carga de la parte recurrente, como ha recordado la *Sentencia de 27 de febrero de 1997 (Apelación 10636/1991)*, con cita de una *sentencia del Tribunal Constitucional (STC 98/1988, de 31 de mayo , FJ 5)* Pero, **conforme a los más recientes pronunciamientos, hay que entender que la ampliación del recurso es facultativa y no necesaria cuando la pretensión mantiene su virtualidad impugnatoria a pesar de la resolución tardía.** En ese caso puede entender legítimamente el recurrente que la resolución tardía no afecta al objeto esencial de su recurso [(así *STC 231/2001, de 26 de noviembre* ; en parecido sentido *Sentencia de esta Sala de 6 de febrero de 2009 (Casación 1887/2007)*].

Por consiguiente, no es conforme a Derecho la doctrina de la sentencia impugnada en cuanto, sin la suficiente matización, asocia la pérdida sobrevenida de objeto del proceso iniciado frente a la desestimación presunta por silencio administrativo a la falta de ampliación de la impugnación a la posterior resolución expresa por la Administración. Al contrario, la interpretación correcta del *artículo 36. 1 LJCA* , de acuerdo con el derecho a la tutela judicial efectiva (*art. 24.1 CE*), exige distinguir los siguientes supuestos:

a) Si la resolución expresa, posterior al silencio administrativo, satisface íntegramente la pretensión, lo procedente será el desistimiento o la satisfacción extraprocesal de la pretensión (*art. 76 LJCA*).

b) Si la resolución expresa, posterior al silencio administrativo, es plenamente denegatoria de la pretensión, el demandante podrá ampliar el recurso contencioso-administrativo, conforme al *artículo 36.1 LJCA* ; pero si no lo hace, no por eso habrá perdido sentido su recurso .

c) Si la resolución expresa, posterior al silencio administrativo, es parcialmente estimatoria de la pretensión, alterando la situación que deriva de la ficción legal de desestimación que anuda el silencio administrativo negativo, entonces sí, el *artículo 36. 1 LJCA* impone, en principio, al demandante la carga de ampliar el recurso. Pero la no asunción de ésta sólo comporta la total pérdida sobrevenida de objeto cuando, a la vista del contenido de dicha resolución tardía, la pretensión formulada carece de toda su virtualidad. En otro caso, lo que se produce es la necesaria modificación de la pretensión formulada para adecuarla al contenido del acto administrativo que sustituye

a la ficción legal en que consiste el silencio administrativo, entendiéndolo que no alcanza ni a lo que se obtiene por dicho acto ni a los aspectos de éste que no podían ser incluidos en la desestimación presunta recurrida y que, por tanto, son ajenos al proceso iniciado.

En el presente caso, la resolución expresa que dicta el TEAC resolviendo el recurso de alzada, de fecha 5 de octubre de 2011, no priva de virtualidad a la pretensión formulada en el proceso frente a la inicial desestimación por silencio administrativo. Aunque el acuerdo declara "estimar parcialmente la reclamación" [1]), confirma la resolución del TEAR recaída en las reclamaciones nº 10098/06 y 10099/06 confirmando las liquidaciones impugnadas [2]), y confirma la resolución del TEAR recaída en la reclamación nº 10105/06, confirmando la sanción procedente de la regularización respecto de la que la sociedad manifiesta su conformidad [3]); de manera que solo revoca la resolución del TEAR recaída en la reclamación 10105/06, anulando la sanción impuesta para que sea sustituida por otra en los términos del último Fundamento de Derecho de la propia resolución [4)]. Es decir, la decisión expresa del TEAC resulta virtualmente desestimatoria del recurso de alzada, salvo para aplicar a la sanción, según se desprende del Fundamento de Derecho Noveno, "el criterio de graduación de utilización de medios fraudulentos de la misma en concepto de ocultación".

Los razonamientos expuestos justifican que se estime el recurso de casación para la unificación de doctrina y que, casando y anulando la sentencia impugnada, declaremos admisible el recurso contencioso-administrativo para resolver el debate planteado, con los pronunciamientos que procedan (*art. 98.2 LJCA*) sobre las siguientes cuestiones: prescripción del derecho a liquidar el Impuesto sobre Sociedades de 2001; improcedencia de la regularización de la base imponible y nulidad de sanciones por falta de prueba de la culpabilidad.

NOVENO .- La demandante sostiene que había prescrito el derecho a liquidar y sancionar el impuesto correspondiente al ejercicio de 2001, ya que no le eran atribuibles las dilaciones que se produjeron en las actuaciones inspectoras: de una parte por la ausencia de advertencia al interesado de que el incumplimiento [cumplimiento] tardío suponía la consecuencia de la imputación de la dilación; y, de otra, porque, en ningún caso son imputables las dilaciones que derivan de la no aportación de documentos que no se puede o no se tiene el deber de aportar.

A.- La jurisprudencia de la Sala sobre dilaciones imputables puede resumirse en los siguientes términos [Cfr. *SSTS 24 de enero de 2011, rec. 485/207* , *21 de Septiembre de 2012, rec. 3077/2009* y *de 8 de octubre de 2012, rec. 5114/2011*]:

a) Dentro del concepto de "dilación" se incluyen tanto demoras expresamente solicitadas como pérdidas materiales de tiempo provocadas por la tardanza en aportar datos y elementos de juicio imprescindibles.

b) "Dilación" es una idea objetiva desvinculada de todo juicio ó reproche sobre la conducta del inspeccionado.

c) Al mero transcurso del tiempo debe añadirse un elemento teleológico ya que es necesario que impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea. Hay que huir de criterios automáticos, pues no todo retraso constituye una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado. La falta de cumplimiento de la documentación exigida no es dilación si no impide continuar con normalidad el

desarrollo de la actividad inspectora. Si bien, para apreciar dilación imputable al interesado no es preciso que la paralización sea total ni que se impida a la Administración tributaria continuar con la tramitación de la Inspección, pues la interrupción del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impide la práctica de las que durante dicha situación puedan desarrollarse. Por lo tanto, es posible que exista paralización imputable y, a la vez, que la Administración haya practicado algunas diligencias y actuaciones, siempre que se haya impedido la normalidad de su desarrollo.

d) El retraso es diferir ó suspender la ejecución de algo y dicho efecto solo puede ser computado a partir del señalamiento de un momento determinado para llevar a cabo dicha ejecución. Por consiguiente, cuando la Inspección requiere la presentación de datos, informes u otros antecedentes, ha de conceder un plazo, siempre no inferior a diez días, para su cumplimentación, de tal forma que la inobservancia de este deber, impide a la Administración beneficiarse de una indeterminación creada por ella y achacar al inspeccionado el incumplimiento de un plazo que no ha sido determinado.

e) Es perfectamente acorde con la normativa y el espíritu de la garantía temporal que fijado un plazo para la realización de las actuaciones inspectoras y advertida la parte con carácter general y al comienzo de éstas sobre las consecuencias en cuanto al cómputo de las dilaciones derivadas del incumplimiento por los sujetos pasivos de sus obligaciones de comparecer o de aportar los documentos requeridos, la norma invocada no tiene por qué interpretarse en un sentido de exigir de que haya de reiterarse en todas y cada una de los requerimientos y diligencias, en las que concurra alguna de aquellas circunstancias, a la vista de que tampoco se trata de una consecuencia extravagante en un discurrir de sentido común de los acontecimientos, que por eso imponga como elemento necesario una repetición -no por eso desaconsejable- de una advertencia sobre un extremo intrínsecamente lógico, cual es el de que los retrasos no dependientes de la conducta dilatoria de la propia Administración no deben de imputarse a ésta. En este sentido, a salvo circunstancias particulares, se debe considerar que, hecha la clara y precisa advertencia inicial, nada se opone, a nivel normativo, a que sea aplicado a cada uno de los retrasos por incomparecencia o no aportación íntegra de la documentación requerida la regla general de la imputación de las dilaciones consecuentes a los contribuyentes incumplidores.

Cuando se dispone que las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos del cómputo hasta que no se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al interesado, debe interpretarse como que la advertencia se refiere al hecho de que no se ha cumplimentado la documentación requerida, pero no es una exigencia general de advertencia de los efectos del incumplimiento del plazo (fijación de plazo que sí es obligatoria).

En definitiva, la concesión del plazo ha sido considerada como esencial por la Jurisprudencia emanada de esta Sala, pero eso no puede interpretarse como que también sea preciso, junto a la concesión del plazo, una advertencia individualizada de los efectos del posible incumplimiento.

B.- Aplicada la referida doctrina al presente caso no podemos compartir la tesis de la demandante:

a) En la comunicación del inicio de las actuaciones de comprobación e

investigación se hace constar expresamente: "Se informa que, a los efectos del cómputo del plazo señalado en el *artículo 150 de la LGT*, no se incluirán en el cómputo de dicho plazo las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, ni los periodos de interrupción justificada. En este sentido, la incomparecencia en el lugar, día y hora señalados o la no aportación de los documentos requeridos, podrá considerarse dilación imputable al obligado tributario". Por tanto, aunque, como alega el demandante, sólo en dos diligencias de la totalidad de las extendidas se hubiera hecho la advertencia expresa de que su retraso conllevaría la consecuencia legal prevista, la exigencia ha de entenderse cumplida, de acuerdo con nuestra jurisprudencia, con la referida información efectuada desde el comienzo del procedimiento de comprobación e inspección.

b) Las dilaciones primera y tercera cuestionadas por la recurrente, del 17/6/05 al 21/6/05 y del 18/7/05 al 29/7/05, se refieren al cumplimiento de sendos requerimientos efectuados para la aportación de una documentación, consistente en contratos, facturas y cheques, que la entidad inspeccionada estaba obligada a entregar o a poner a disposición de la Administración tributaria.

DÉCIMO .- La improcedencia de la regulación efectuada se sostiene en alegaciones relativas a distintos conceptos.

A.- Amortización del inmovilizado. La recurrente sostiene que era correcta su contabilización de adquisiciones como activos y su posterior depreciación o amortización. Y para la justificación del gasto presentó la recurrente fotocopias de determinadas facturas que, según aquélla, correspondían a la adquisición de piezas destinadas a reparar el molino existente en una nave alquilada. Sin embargo, la propia recurrente prestó su conformidad estimando correcta la regularización practicada en relación con la reparación del molino, al tratarse de un bien de uso cedido cuya utilización, además, finalizó en 2003 con el traslado a las instalaciones de Cheste, así como la regularización referida a utensilios adquiridos para facilitar el proceso de carga de sacos de materias primas que perdieron su utilidad, compresor y secador adquiridos para sustituir a los existentes que se averiaron y el mobiliario y equipo informático adquirido. Y, en todo caso, como señala la resolución expresa del TEAC que estimó parcialmente el recurso de alzada, el importe de la amortización fiscalmente deducible es el que derivaba de la aplicación, para cada uno de los elementos contabilizados como inmovilizado por el obligado tributario, el coeficiente de amortización según tablas. Esto es, teniendo en cuenta que la actividad desarrollada por la entidad inspeccionada era la fabricación y venta de productos derivados del cacao, que se encuadra en el grupo 411 (industrias y productos alimenticios), a la maquinaria e instalaciones, tanto de recepción como de producción, tenía un coeficiente máximo del 12% que aplica la Administración tributaria (Cfr. *STS de 29 de enero de 2012, rec. 1820/2009*).

B.- Provisiones para insolvencia. La parte recurrente considera que el acuerdo de liquidación impugnado exige, para su toma en consideración, unos formalismos en años posteriores a la dotación de la provisión que no exige la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) ni siquiera para el año en que se dota. La misma recurrente estimó correcta la regularización practicada respecto a la provisión por insolvencia de determinados clientes, ya que no se había producido el vencimiento de la obligación de pago. Y, en general debe tenerse en cuenta que las dotaciones a la provisión por insolvencias, tiene por finalidad facilitar el seguimiento de los créditos dudosos y de anticipar la posible pérdida derivada de la insolvencia definitiva de conformidad con los principios de devengo e independencia de ejercicios aplicables en el Impuesto sobre

Sociedades, acomodando el criterio fiscal al principio contable de prudencia que implica contabilizar las pérdidas posibles desde el momento en que son conocidas, pero siempre que se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en el *artículo 12 de la LIS*. Y, a este respecto, se consideran que son conformes a las previsiones normativas las exclusiones que realiza la Administración tributaria, que contemplan la no deducibilidad de provisiones por falta de vencimiento del crédito, por su prórroga o por la no aplicación del porcentaje de realización de los créditos. Esto es lo que ocurría, en concreto, con respecto a la provisión del crédito de "INTERCAO, S.A", en el que, por convenio de acreedores, se reconocía el derecho a percibir un 20%. Y, en fin, respecto al crédito de "MANSOURI S.A.R.L." lo que determinó la exclusión de su provisión fue la insuficiencia de la prueba aportada.

C.- Facturas excluidas de la deducción. La Administración tributaria parte de que corresponde al sujeto pasivo la acreditación del gasto que se pretende deducir. Y, desde la perspectiva correcta de la carga de la prueba, analiza la insuficiencia de los medios aportados respecto a los conceptos debatidos. A este respecto se tienen en cuenta: la baja causada por el proveedor, la defectuosa contabilización de facturas por el proveedor, la falta de justificantes de los pedidos, falta de coincidencia del concepto de la facturación e insuficiencia de la estructura del proveedor, por falta de medios materiales y humanos, para la prestación del servicio facturado.

Y como notas comunes a los proveedores, la Administración destaca que se trata de empresarios a los que se aplica el régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos, por lo que el volumen de facturación, dentro de los límites para la aplicación de este régimen, implica que no incida en su tributación efectiva. Y, por este régimen de tributación, no resultaban obligados a presentar declaración de operaciones interiores con terceros. Por otra parte, los servicios correspondían según el concepto facturado, en su mayor parte a transportes o reparaciones y obras no coincidiendo, en muchos casos, el concepto con la cuenta de gastos contabilizados. Y, en fin, determinadas facturas emitidas por servicios de transportes correspondían a proveedores que, según datos de la Agencia Tributaria, no eran titulares de vehículos.

En tales circunstancias, parece razonable el criterio del TEAC cuando afirma que la recurrente no había asumido debidamente la carga de acreditar los gastos que pretendía deducirse del Impuesto sobre Sociedades.

D.- Provisión por depreciación de existencias. La recurrente considera que el acuerdo de liquidación debe anularse en este extremo porque, no habiendo especialidades en la deducibilidad de estas provisiones en la LIS, debe aceptarse el criterio contable fundamentado en hechos y documentos que acrediten su necesidad. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que el *artículo 13 de la LIS (Ley 43/1995)* disponía que no serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsible, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables. Y, ante la ausencia en dicha Ley de una regulación concreta de las provisiones por depreciación de existencias, era preciso acudir a las normas de valoración del PGC, aprobado por RD 1643/1990, de 20 de diciembre (norma 13.4), que requería la utilización de un valor de mercado cierto; esto es, que el valor al que efectivamente se están vendiendo las existencias que se pretenden provisionar está por debajo del precio de adquisición o coste de producción. Y, como advierte el TEAC, en el presente caso la dotación no se amparaba en un gasto real sino en mera estimación de posibles gastos, efectuada de forma global y que no se correspondía con un riesgo cierto.

E. Adquisiciones intracomunitarias. Argumenta la recurrente que la Inspección

confundió la información de las operaciones intracomunitarias del proveedor y de la sociedad con las operaciones de compra, que incluyen tanto las intracomunitarias (con transporte desde otro Estado de la UE hacia España), con la compra de productos del proveedor situados en España y que por no existir transporte intracomunitario se tratan como operaciones interiores con inversión del sujeto pasivo del IVA. Por ello sostiene que las compras contabilizadas en 2002 a W.F. Westwermann & Co son correctas siendo que una parte son adquisiciones intracomunitarias y otras adquisiciones interiores a un No Residente. Sin embargo, se trata, más bien, de unas afirmaciones que carecen también del suficiente respaldo probatorio. En definitiva, no aparecen justificadas otras operaciones distintas de las tomadas en consideración por la Administración tributaria que atiende, también, a que el operador modificó los datos declarados y que el importe del ajuste efectuado por el proveedor intracomunitario se corresponde de forma muy aproximada con el importe de las tres facturas cuestionadas.

UNDECIMO.- La tercera alegación del recurso es la que sostiene la nulidad de las sanciones por ausencia de la prueba de la culpabilidad.

Como consecuencia de los hechos que reflejaba el acta de disconformidad, se tramitó, por el procedimiento abreviado, expediente sancionador; y a la vista de la conformidad parcial luego prestada, se dictaron sendas resoluciones de 27 de octubre de 2006, en las que se impusieron sanciones respecto de la parte de la regularización a la que se había prestado dicha conformidad y respecto de la restante deuda.

A.- Dichas resoluciones consideran necesario, para la imposición de sanción, que exista una conducta típicamente antijurídica y que, además, concorra el elemento subjetivo de culpabilidad. A esta dedican su respectivo fundamento jurídico quinto, en el que después de citar los *artículo 77 LGT* (redacción dada por Ley 25/1995) y 181 LGT/2003 y la *STS de 17 de octubre de 1989*, se caracteriza la culpa por la omisión de la diligencia debida. Y, después de estas consideraciones generales, señalan:

"En el presente caso, el obligado tributario, atendiendo a las alegaciones formuladas pretende ampararse en una interpretación razonable de la norma.

En contestación a tales alegaciones, debe señalarse en primer lugar, que de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo, la esencia del error de prohibición radica en la creencia de que la conducta desplegada no conlleva sanción por ser conforme con la norma, afectante (sic) al elemento básico de la culpabilidad, y que da lugar a la exoneración total del reproche sancionador si se trata de error invencible, o a una atenuación sancionadora de ser vencible.

Ahora bien, también es cierto que, a efectos de la valoración de la existencia de una interpretación razonable de la norma que ampare la conducta del obligado tributario, este Tribunal ha precisado que <<(…), es necesario que la discrepancia interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por un fundamento objetivo. En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de infracción bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables- como ha sido la de autos- resultaran impunes. No basta, pues, que exista una discrepancia jurídica; es preciso además, que la misma tenga el necesario grado de razonabilidad (*sentencia de 19 de diciembre de 1997, recurso nº 10309/1991*)>>.

En este sentido procede indicar que en el curso de las actuaciones de investigación y comprobación se han puesto de manifiesto los hechos y circunstancias que, en síntesis, han quedado recogidos en la primera parte del presente acuerdo. Tales hechos ponen de manifiesto la contravención de determinados preceptos de la *Ley del Impuesto sobre Sociedades, en particular, arts 10 , 11 y 12* cuya claridad, en cuanto a la cuantificación de la amortización fiscalmente deducible y las condiciones en que resultan deducibles desde el punto de vista fiscal las provisiones por insolvencia, descarta la existencia de interpretaciones razonable.

De lo expuesto se concluye que cabe apreciar la concurrencia del elemento subjetivo en la configuración de la infracción tributaria, a efectos de lo dispuesto en el 77.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre y en el *artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre* , no apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad prevista en el *artículo 77.4 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre* y en el *artículo 179.2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre* ".

La resolución del TEAR de Valencia, de 29 de enero de 2010, que desestima la reclamación económico-administrativa, en su fundamento jurídico octavo aborda la cuestión de si era ajustado a Derecho el acuerdo sancionador y razona en los siguientes términos:

"Alega el obligado la ausencia de culpabilidad, por haberse amparado en una interpretación razonable de la norma. Para fijar el alcance y concurrencia del principio de culpabilidad en los procedimientos tributarios, el *artículo 77.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria* , establece [...]. A pesar de la exigencia de esta simple negligencia para que una infracción tributaria sea sancionable, no se exime a la Administración de la necesidad de acreditar la concurrencia de culpabilidad en el obligado para poder sancionar, sin que sean admisibles responsabilidades objetivas. A mayor abundamiento, el *artículo 77.4 de la citada Ley* establece causas eximentes de la responsabilidad en los siguientes términos: Las acciones u omisiones tipificadas en las Leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos...d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma. En similares términos, en cuanto a esta exención de responsabilidad se pronuncia el *artículo 179.2 de la Ley 58/2003 General Tributaria*, vigente desde 01/07/2004. Este principio de culpabilidad ha sido subrayado por el Tribunal Constitucional que ha señalado, con carácter general, que el principio de culpabilidad rige en materia de infracciones administrativas (*STC 246/91 de 19 de diciembre*) y, en concreto, en materia tributaria, en su *Sentencia 76/1990, de 26 de abril* , en la que señala que <<sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave o culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente>>, lo que implica indudablemente, la necesidad de motivar adecuada y suficientemente el acto administrativo sancionador.

En el presente caso, la Inspección ha dejado cumplida cuenta en el expediente sancionador de los hechos y razones por los que se impone la sanción y la responsabilidad del recurrente en los mismos, al haber obrado con un desconocimiento total de las normas que regulan los hechos regularizados, sin que quepa estimar la

existencia de causa exculpatoria al ser la interpretación de los preceptos relativos a las distintas modificaciones efectuadas por la Inspección y que hemos analizado en los fundamentos anteriores de la presente resolución y que son la base de la sanción clara y unánime por la Administración, la doctrina y los Tribunales de Justicia" (sic).

Este Tribunal no puede sino compartir la doctrina y la formulación teórica que hacen los actos administrativos sobre la culpabilidad, como exigencia de la infracción tributaria, sus formas- dolosa y culposa, incluida la simple negligencia- y el error de prohibición. Pero resulta preciso proyectar dicha doctrina sobre la conducta que en cada caso se contempla, explicando las razones por las que la actuación fue culpable. Es ésta una exigencia que deriva no solo de la necesidad de motivación del acto sino también del principio de presunción de inocencia, que comporta tanto la existencia de una carga de prueba que la Administración ha de asumir, respecto del elemento culpable de la conducta que pretende sancionar, como la necesidad de hacer explícito el razonamiento por el que de las pruebas obrantes la Administración concluye con la existencia de dolo o culpa, aunque sea por simple negligencia.

Y de la lectura de los referidos fundamentos solo cabe apreciar, además de la construcción doctrinal sustancialmente correcta, una inconcreta remisión a los hechos de los que la Inspección ha dejado cumplida cuenta en el expediente sancionador [...] y la exclusión de la causa de exención del error de prohibición porque las normas aplicadas a la regularización eran claras y no admitían otra interpretación alternativa que fuera razonable.

La simple invocación a los hechos que resultan del expediente no merece la consideración de fundamentación "in aliunde", y resulta inadecuada para evidenciar la existencia de una prueba en la que fundamentar la concurrencia de alguna de las formas de culpabilidad, y la jurisprudencia de esta Sala es reiterada al rechazar la suficiencia de una argumentación basada exclusivamente en la claridad de la normativa aplicada.

Hemos reiterado que *"la no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 , o del actual artículo 179.2 de la Ley General Tributaria de 2003 , resulta insuficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución española no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en los mencionados preceptos tributarios, entre otras razones, porque no agotan todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" (el vigente artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003 dice "entre otros supuestos"), uno de los casos en los que la Administración tributaria debía entender que el obligado tributario había puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente [véanse, por todas, las sentencias de 6 de junio de 2008 (casa. unif. doctr. 146/04, FJ 5º, in fine) y de 29 de septiembre de 2008 (casa. 264/04 , FJ 4º)]".*

Si la Administración tributaria considera que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, debe hacer explícitos los motivos en el acuerdo de imposición de la sanción, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor, ni por afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias [*sentencia de 16 de marzo de 2002 (casa. 9139/96), FJ 3º*], *cuya doctrina reitera la antes citada de 6 de junio de 2008 (casa. unif. doctr. 146/04 , FJ 5º) SSTS de 21 de febrero de 2014, rec. 4185/2011 y de 16 de abril de 2015, rec. 1685/2012 , entre otras muchas*].

B.- La resolución del TEAC de 5 de octubre de 2011 que, expresamente, estima de manera parcial el recurso de alzada, trata del requisito básico de la culpabilidad de la conducta sancionable en su fundamento jurídico octavo.

a) Destaca el avance que supuso, en relación con la concurrencia del elemento subjetivo del ilícito tributario, la redacción dada por la Ley 25/1995, posteriormente la Ley 1/1998 y más recientemente la Ley 58/2003.

b) Afirma que el elemento de la culpabilidad y su requisito básico, que es la imputabilidad, entendida como capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento jurídico. Y, a este respecto, cita el *artículo 77.1 LGT* , la doctrina del Tribunal Constitucional y el *artículo 183 de la LGT/2003* . Por consiguiente, la culpabilidad y la tipicidad se configuran como elementos fundamentales de la infracción administrativa y de la infracción tributaria. Y advierte que la negligencia no exige un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

c) Invoca la propia doctrina del TEAC sobre la apreciación de la culpabilidad como exigencia constitucional en el ámbito sancionador. Y, a continuación, trata del significado y alcance de la interpretación razonable como causa excluyente de la culpabilidad. Menciona, a estos efectos, los *artículos 77.4.d) LGT* , en la redacción dada por la Ley 25/1995, y 179 LGT/2003 y su interpretación jurisprudencial, reproduciendo, in extenso, la *STS de 12 de julio de 2010, recurso 480/2007* .

d) Aplica el bagaje doctrinal expuesto al caso examinado destacando solo los siguientes extremos:

1º) Nos encontramos con una forma societaria, a la cual por su propia definición, finalidad y estructura se le ha de requerir un conocimiento y cuidado en el cumplimiento de sus obligaciones contables y fiscales superior a la del "ciudadano común".

2º) No estamos ante unas complejas operaciones económico-financieras, sino ante la falta de ingreso de la deuda tributaria, consecuencia de los siguientes hechos: "en los ejercicios objeto de comprobación practica deducción de gastos en concepto de amortización en cuantía superior a la fiscalmente admisible de acuerdo con el *art. 11 LIS* ; así como se deduce las provisiones para insolvencia de créditos cuya dotación se produjo antes de que tuviera lugar el vencimiento del crédito, lo que vulnera lo establecido por el *art. 12.2 de la Ley 43/1995* ; por otra parte, en relación a determinados clientes, practica deducción de provisión para insolvencia de créditos, si

bien tales créditos habían sido objeto de renovación o prórroga, habiendo desaparecido el riesgo cuya cobertura motivó la provisión o no se han acreditado las circunstancias que motiven su dotación, lo que determina que no sean fiscalmente deducibles; practica deducción de provisión por depreciación de existencias, cuya dotación no se ajusta a lo dispuesto en la normativa contable; y practica deducción de gastos facturados por los proveedores cuya realidad no se ha acreditado. Sin que dichas actuaciones deban de entrañar dudas en el reclamante [...]. Se estima así que la actuación del contribuyente fue reprochable, le era exigible otra conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de culpa, a efectos de lo dispuesto en la LGT [...]"

Se aprecia una correcta premisa doctrinal que, sin embargo, se aplica de manera insuficiente al caso examinado.

El razonamiento vuelve a centrarse en si la normativa aplicada era o no de difícil interpretación, aunque se añade, como exigencia de una mayor diligencia, la forma societaria del sujeto pasivo. Pero, con independencia de que éste sea una circunstancia relevante, la eficacia del argumento no puede ir más allá de justificar la no aplicación de una causa excluyente de la culpabilidad.

En definitiva, es necesario acreditar, en positivo, que la conducta es culpable. Y a estos efectos, en la argumentación del TEAC solo puede verse la descripción objetiva de los incumplimientos de normas que pueden servir para atribuir a la conducta la condición de típicamente antijurídica, no, en cambio, para entender que fuera también culpable, a lo que solo llega el TEAC mediante una afirmación apodíctica, a modo de conclusión, de que era reprochable "en función de las circunstancias concurrentes".

Pero es que, además, aunque sea de forma parcial, la propia resolución administrativa admite "la concurrencia de duda muy razonable en cuanto a la realización efectiva y real de las prestaciones de servicios que dieron origen a las deducciones practicadas". Y si esta circunstancia no debe ser obstáculo para efectuar una adecuada regularización de la deuda tributaria, atendiendo al régimen de la carga de la prueba que corresponde asumir al sujeto pasivo que pretende la deducción, sí debe serlo para imponer una sanción tributaria, respecto de la que la presunción de inocencia impone a la Administración la carga de acreditar todos los elementos de la infracción.

DUODECIMO. - Las razones expuestas justifican que se estime el recurso, y, al resolver lo procedente en los términos que suscita el debate procesal, que estimemos sólo parcialmente el recurso contencioso-administrativo anulando las sanciones impuestas y confirmando, en todo lo demás, los actos administrativos impugnados. Sin imposición de costas.

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

PRIMERO.- Que debemos estimar y estimamos el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la representación procesal de de "MACAO COMMODITIS TRADING S.L.", contra *sentencia, de fecha 30 de enero de 2014, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional*, en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 152/2011, que se casa y anula.

SEGUNDO.- Que debemos estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por dicha representación procesal contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central que, primero, de manera presunta, desestimo, y luego, de manera expresa, por resolución de 5 de octubre de 2011, estimó parcialmente el recurso de alzada formulado contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 29 de enero de 2010, relativa a liquidación por Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2001 y 2002. Resolución que se anula solo en cuanto a las sanciones tributarias impuestas, que se dejan sin efecto, y se confirma en los demás pronunciamientos relativos a la regulación efectuada por dicho Impuesto y ejercicios.

TERCERO.- No hacemos expresa condena sobre las costas de este recurso de casación para la unificación de doctrina ni sobre las devengadas en la instancia.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Angel Aguillo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Fernandez Montalvo, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretario, certifico.