

Roj: **STS 3126/2015** - ECLI: **ES:TS:2015:3126**Id Cendoj: **28079130022015100340**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **13/07/2015**Nº de Recurso: **1827/2014**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO - APELACION**Ponente: **RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO**Tipo de Resolución: **Sentencia**Resoluciones del caso: **STSJ AS 119/2014,**
STS 3126/2015

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a trece de Julio 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. 1827/2014, promovido por la Procuradora de los Tribunales doña Elena Santiago Cuesta, en nombre y representación de don Marcelino , contra sentencia, de fecha 31 de enero de 2014, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias , en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 212/2012, en el que se impugnaba la desestimación presunta de la reclamación económico-administrativa formulada, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias, contra las resoluciones de la Delegación Especial de Avilés de la AEAT, relativas a la liquidación provisional correspondiente a las autoliquidaciones y declaración de resumen anual del IVA del ejercicio 2007, así como la exclusión del régimen de estimación objetiva del IRPF y del régimen simplificado del IVA, pasando al régimen simplificado del IRPF y régimen general de IVA desde el 1 de enero de 2008.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso contencioso administrativo núm. 212/2012, seguido ante la Sala de dicho orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, se dictó sentencia, con fecha de fecha 31 de enero de 2014 , cuyo fallo es del siguiente tenor literal: " [...] Estimar la causa de inadmisibilidad opuesta por el Señor Abogado del Estado y declarar inadmisibile el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto en nombre de Don Marcelino , contra el acto presunto del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias al que el mismo se contrae. Sin hacer especial pronunciamiento sobre costas".

SEGUNDO.- Por la representación procesal de Don Marcelino se interpuso, por escrito presentado el 5 de marzo de 2014, recurso de casación para la unificación de doctrina interesando que, previo los trámites oportunos, se dicte sentencia por la que "se admita el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra las desestimaciones presuntas de las reclamaciones económico-administrativas formuladas ante el TEARA, resolviéndose conforme a lo solicitado por esta representación [del recurrente] en la demanda del recurso contencioso-administrativo" (sic).

TERCERO .- El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, se opuso al recurso por medio de escrito fechado el 23 de abril de 2014, en el que se solicitaba su inadmisión o, subsidiariamente, su desestimación.



CUARTO .- Recibidas las actuaciones, por providencia de 23 de abril de 2015, se señaló para votación y fallo el 8 de julio de 2015, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- En el escrito de interposición del presente de casación para la unificación de doctrina se aducen los siguientes antecedentes:

A.- La representación procesal de don Marcelino interpuso recurso contencioso-administrativo contra la desestimación presunta de las reclamaciones económico-administrativas formuladas ante el TEARA contra las resoluciones de 24 de agosto de 2010 (modificación de la situación censal por la exclusión del régimen de estimación objetiva del IRPF y del régimen simplificado del IVA por el que venía tributando) y de 25 de agosto de 2010 (liquidación provisional, con una cuota a pagar de 31.607,58 euros, correspondiente a las autoliquidaciones y declaración del resumen anual de IVA del ejercicio 2007, al constar matriculado el contribuyente en el epígrafe del IAE 699 y considerar la Administración que parte de la actividad realizada en el ejercicio debería tributar conforme al epígrafe 319.9), ambas resoluciones dictadas por la Delegación Especial de Avilés de la AEAT.

B.- Después de la interposición del recurso y estando en tramitación ante la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, el Tribunal Económico-Administrativo del Principado de Asturias dictó dos resoluciones de la misma fecha, 21 de marzo de 2012: por la primera confirmó la desestimación de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la resolución del 25 de agosto de 2010 (liquidación del IVA); y por la segunda estimó parcialmente la reclamación formulada contra la resolución de 24 de agosto de 2010 (modificación de la situación censal), anulando parcialmente el acto administrativo impugnado conforme a lo señalado en su último fundamento jurídico y confirmándolo en todo lo demás.

C.- Ciñéndose exclusivamente a la referida estimación parcial de la reclamación económico-administrativa formulada contra la resolución de 24 de agosto de 2010 (modificación de la situación censal), la Sala del Tribunal Superior de Justicias de Asturias inadmitió el recurso contencioso-administrativo sin tener en cuenta la confirmación de la reclamación económico-administrativa formulada contra la resolución de 25 de agosto de 2010, que constituía la reclamación principal y a la que no cabía aplicar los efectos de lo dispuesto en el artículo 36.4 de la Ley de la Jurisdicción, por cuanto este precepto no obliga a ampliar, desistir o impugnar cuando no existe modificación o alteración del contenido desestimatorio del silencio, resultando, además, que la estimación parcial de la reclamación formulada contra la resolución del 24 de agosto de 2010, dejaba al recurrente en la misma situación, ya que la resolución expresa tardía no reformaba la decisión negativa presunta sobre la cuestión principal consistente en determinar si el contribuyente tributó o no de forma correcta.

Como sentencia contradictoria, el recurrente señala la sentencia de la Sala del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 20 de abril de 2012, recurso núm. 343/2010.

SEGUNDO .- La sentencia recurrida considera que, en el caso examinado, se había dictado resolución expresa por el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias, de fecha 16 de marzo de 2012, "en la que se impugnaba el Acuerdo de la Administración de Avilés de la Delegación Especial de Asturias de la A.E.A.T. de 24 de agosto de 2010, sobre modificación de datos censales del contribuyente, que estima en parte la reclamación, debidamente notificada y conocida del recurrente el mismo mes de interposición del recurso, y ante esa estimación en parte, considera este Tribunal que no procede acoger las alegaciones del recurrente, pues era obligado, ante una estimación en parte, ampliar o desistir e impugnar dicho acto expreso, que ha modificado o alterado el contenido desestimatorio presunto, y que quedó firme y consentido, y sustraído a la jurisdicción, sin que, por consiguiente, la sentencia que se dictase con respecto al presente pudiera alcanzarle en sus consecuencias, y pudiera contradecir su sentido, es decir afectar al acto expreso, que ha quedado consentido y firme, cuando además sobre acto expreso no cabe entrar y pronunciarse sobre el mismo, ya que resulta inatacable por no haber sido recurrido en tiempo, y la resolución presunta ya no existe, pues la ficción que representa ha sido reemplazada por la expresa que ha ganado firmeza e implica no su desestimación sino la inadmisibilidad del presente recurso, sin que ello vulnere el derecho a la tutela judicial efectiva que proclama el artículo 24 de la Constitución Española, tomando como referencia la Sentencia del Tribunal Constitucional 3/2001, de 14 de febrero, entre otras, pues no puede enjuiciar este Tribunal una resolución administrativa que, suponiendo directamente la desaparición como objeto propio del recurso la desestimación por silencio, no ha sido impugnada" (sic).



La sentencia de contraste, de la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de fecha 20 de abril de 2012 (rec. apelación 01/343/10) concluye que, "en el supuesto de auto, la resolución tardía de la administración, no modifica en absoluto la desestimación por silencio recurrida, por lo que no era necesaria ampliación del recurso y, consiguientemente, la inadmisión decretada improcedente, por se ilegal al violar el principio de tutela" (sic).

El análisis de la sentencia impugnada y de las 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 firmeza de la resolución expresa y desaparición de la desestimación presunta, en el caso de la sentencia recurrida, y de rechazo a dicha inadmisión, con examen y decisión sobre las cuestiones de fondo en la sentencia de contraste.

TERCERO .- Esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la cuestión debatida, aunque desde la perspectiva de la pérdida sobrevenida de objeto, en la sentencia de 15 de junio de 2015 recaída en el recurso de casación para la unificación de doctrina 1762/2014 .

La doctrina establecida en dicha sentencia puede resumirse en los siguientes términos:

A.- 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)].

B.- La jurisprudencia de este Tribunal contempla como modo de terminación del proceso la pérdida o desaparición sobrevenida del objeto o supuesto 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.

C.- Según la actual regulación, en el silencio administrativo negativo no puede hablarse, en puridad de principios, de verdadero acto administrativo. Y, como lógico corolario, se establece, en este caso, la obligación de dictar resolución expresa sin ninguna limitación temporal. 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 . Solo el silencio positivo se configura 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. 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)].

D.- 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 extraprocésal 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, entendiéndose que no alcanza ni a lo que se obtiene por dicho acto ni a los aspectos de éste que no podían ser incluidos en las desestimación presunta recurrida y que, por tanto, son ajenos al proceso iniciado.

CUARTO .- La aplicación de la expresada doctrina al presente caso determina que haya de considerarse consentida y firme solo la resolución expresa del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias, de fecha 16 de marzo de 2012, que estima parcialmente la reclamación formulada frente a la modificación censal efectuada, de manera que, al no ampliar el recurso a éste acto, acepta como "correcta su inclusión, con efectos del 1 de enero de 2.008, en el epígrafe 319.9 <<Talleres mecánicos N.C.O.P.>> en el Régimen de Estimación Directa Simplificada del IRPF y en el régimen General de IVA para la tributación de las operaciones encuadradas en dicho epígrafe y que, no obstante, debe mantenerse incluido por razón de las operaciones no regularizadas del IVA correspondiente al ejercicio 2.007 en el epígrafe 699 <<Otras reparaciones N.C.O.P.>> en que ya figuraba dado de alta y en el Régimen de Estimación Objetiva del IRPF y en el Régimen Simplificado de IVA para la tributación de las operaciones encuadradas en este último epígrafe" (sic).

Por el contrario, la referida estimación parcial no priva completamente de sentido al recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la desestimación presunta, luego confirmada por resolución expresa, de la reclamación formulada frente a la liquidación practicada por la Administración tributaria, en concepto de IVA, ejercicio 2007, y que daba lugar a una deuda tributaria de 36.406,74 euros (31.607,58 euros de cuota y 4.799,16 euros de intereses de demora). En efecto, aunque existe una indudable relación entre el epígrafe censal y la liquidación que se impugna, no cabe entender que haya un pleno condicionamiento, pues se trata de determinar si, aun estando el contribuyente, en el ejercicio 2007, dado de alta en el epígrafe 699, en el supuesto de que hubiera realizado, como considera la Administración, prestaciones o actividades no incluibles en aquél, su tributación por IVA debía efectuarse por el régimen de estimación directa o por el régimen de estimación objetiva.

QUINTO .- En la demanda se argumenta que la resolución de la Agencia Tributaria no es conforme a Derecho por tres motivos: infracción de los artículos 105 y 106 de la Ley General Tributaria (LGT) por errónea valoración de la prueba aportada por el contribuyente en el procedimiento administrativo; infracción del artículo 179.2.d) LGT por falta de responsabilidad del contribuyente; e infracción de la Orden EHA/804/2007, de 30 de marzo, por la que se desarrollan para el año 2007, el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA, en relación con los artículos 31 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, y artículo 32 del Reglamento del IRPF, así como artículo 122 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA y artículo 37 del Reglamento del IVA e infracción de los artículos 34.1 .o), 52 y 85.2.e) LGT .

A.- Los mencionados artículos 105 y 106 LGT se refieren a la carga de la prueba, los medios y valoración de la prueba, pero la cuestión que se suscita no se refiere, realmente, a la acreditación de determinados hechos sino a la calificación de éstos a los efectos de determinar su correcto encuadramiento en el epígrafe 699 o en el 319.9 de las tarifas del IAE. Las pruebas son facturas emitidas por determinadas actividades que para la parte recurrente deben considerarse propias del "mantenimiento y reparación de instalaciones metálicas y equipos mecánicos", y que, sin embargo, para la Administración tributaria merecen ser valoradas como de "montaje, ensamblaje, mecanizado y venta de maquinaria agrícola". En definitiva, no se trata de acreditar si se ha realizado o no una determinada actividad, sino la calificación de la realizada desde la perspectiva de los epígrafes del IAE, que condicionan la aplicación de un régimen u otro en la determinación de la base imponible del IVA. Y, a este respecto, la descripción de trabajos a que se refieren determinadas facturas son más propios de reparación especializada de maquinaria agrícola, así como talleres de soldadura, herradores y forjados.

B.- La invocación del artículo 179.2. d) LGT resulta, en todo caso, improcedente porque dicho precepto contempla causas de exclusión de responsabilidad por infracciones tributarias, y en el presente supuesto no se trata de infracción alguna ni se recurre frente a ninguna sanción tributaria que haya sido impuesta. El acto



recurrido es una liquidación derivada de una rectificación realizada en relación con determinadas facturas, que corresponden a "fabricación y venta de remolques y maquinaria agrícola, así como talleres, herradores, forjadores etc", soldadura que deberían haber tributado por el epígrafe 319.9 IAE, y en el IVA por el régimen de estimación directa y no por el simplificado como actividad realizada "Talleres mecánicos N.C.O.P.". Incluso, la propia Administración considera, para el ejercicio 2007, correcto el encuadramiento en el epígrafe 2007 para las operaciones no regularizadas del IVA.

C.- Por último, la cita normativa que se incluye en este epígrafe tampoco puede servir para la estimación del recurso contencioso-administrativo. Con ella se hace referencia a como actúa, en términos generales, el régimen de estimación objetiva, pero no sirve de argumento para desvirtuar la procedencia de una rectificación parcial de facturas que no debían estar comprendidas en el ámbito de dicho régimen sino en el de estimación directa al no estar comprendida la actividad en el epígrafe 699.

SEXTO .- Las razones expuestas justifican que se estime el recurso, pero, al resolver lo procedente en los términos que suscita el debate procesal, que desestimemos el recurso contencioso-administrativo confirmando las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias. 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 don Marcelino , contra sentencia, de fecha 31 de enero de 2014, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias , en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 212/2012, que se casa y anula.

SEGUNDO.- Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por dicha representación procesal frente a las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias, de fecha 16 de marzo de 2012, relativas a la liquidación correspondiente a las autoliquidaciones y declaración de resumen anual del IVA del ejercicio 2007, y modificación de los datos censales del contribuyente, que supuso la exclusión del régimen de estimación objetiva del IRPF y del régimen simplificado del IVA, y su pase al régimen simplificado del IRPF y régimen general de IVA desde el 1 de enero de 2008. Resoluciones administrativas que, por ser ajustadas a Derecho, se confirman.

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 Aguallo 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.