



Roj: **STS 1485/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:1485**

Id Cendoj: **28079130022017100145**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **17/04/2017**

Nº de Recurso: **1129/2016**

Nº de Resolución: **666/2017**

Procedimiento: **Recurso de apelación. Contencioso**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AND 15079/2015,**
STS 1485/2017

SENTENCIA

En Madrid, a 17 de abril de 2017

Esta Sala ha visto el recurso de casación para unificación de doctrina nº. 1129/2016, interpuesto por la entidad ASIANEB MELILLA, S.L., representado por el procurador D. Rodrigo Pascual Peña, bajo la dirección letrada de D. Raúl de Francisco Garrido, contra la sentencia de fecha 16 de octubre de 2015, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede en Málaga), en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 62/2013, seguido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Local de Melilla, de fecha 12 de diciembre de 2012, desestimatoria de la reclamación 56/00177/2012 interpuesta contra la liquidación provisional dictada por la dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT de Melilla en relación con el Impuesto sobre Sociedades 2010, por el importe de 42.064,80 euros. Ha sido parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso contencioso-administrativo nº. 62/2013, seguido ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede en Málaga), con fecha 16 de octubre de 2015, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: «FALLO.- Desestimar el presente recurso contencioso-administrativo con imposición a la parte actora de las costas procesales causadas en el mismo».

SEGUNDO.- Contra dicha sentencia, la representación procesal de la entidad ASIANEB MELILLA, S.L, presentó con fecha 22 de diciembre de 2015, escrito de interposición de recurso de casación para la unificación de doctrina, por entender que la sentencia de instancia, respecto de litigantes en idéntica situación y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, había llegado a pronunciamientos distintos a los de las sentencias que aporta de contraste (Sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 30 de septiembre de 2010), suplicando a la Sala «dicte en su día sentencia por la que se declare haber lugar al recurso, casando y anulando la sentencia impugnada, y unificando la doctrina de la misma y la doctrina expuesta en las sentencias de contraste invocadas, en el sentido de estas últimas y, modificando las declaraciones efectuadas y las situaciones creadas por la sentencia recurrida».

TERCERO.- El Sr. Abogado del Estado, en representación de La Administración General del Estado, mediante escrito presentado con fecha 21 de marzo de 2016, formuló oposición al presente recurso, suplicando a la Sala «pronuncie resolución en la cual se declare no haber lugar al recurso, todo ello con imposición de las costas procesales».



CUARTO.- Recibidas las actuaciones, por Providencia de fecha 9 de diciembre de 2016, se señaló para votación y fallo el 4 de abril de 2017, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

QUINTO.- Con fecha 5 de abril de 2017, la presente sentencia pasa a la firma de los Excmos. Señores que conforman la Sección Segunda.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del presente recurso de casación para unificación de doctrina.*

Es objeto del presente recurso de casación para unificación de doctrina la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, de fecha 16 de octubre de 2015; desestimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución de 12 de diciembre de 2012 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Local de Melilla por la que se desestima la reclamación 56/00177/2012 interpuesta contra la liquidación provisional dictada por la Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT de Melilla en relación con el Impuesto sobre Sociedades 2010 por el importe de 42.064,80 euros.

En lo que ahora interesa, la Sala de instancia se pronunció sobre las dos cuestiones suscitadas en el presente recurso de casación para unificación de doctrina en los siguientes términos:

1. Sobre la cuestión nueva:

«(...) la actora ha introducido como cuestión nueva no suscitada en la vía económico-administrativa la inadecuación de procedimiento y la falta de competencia del órgano de liquidación por lo que no cabe que esta Sala se pronuncie sobre esta cuestión puesto que incurriría en desviación procesal.

En este sentido, se pronuncia reiteradamente la Jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así en la STS, Sección 5ª, de 20 de julio de 2012, dictada en el Rec. de casación nº 5435/2009, FJ3, se declara:

"El carácter revisor de esta Jurisdicción impide que puedan plantearse ante ella cuestiones nuevas, es decir, pretensiones que no hayan sido previamente planteadas en vía administrativa. No impide esta afirmación la previsión contenida en el artículo 56.1 de la LRJCA en el que se establece que en los escritos de demanda y contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de derecho y las pretensiones que se deduzcan," en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración."

Se distingue, así, entre cuestiones nuevas y nuevos motivos de impugnación. De esta manera no pueden plantearse en vía jurisdiccional pretensiones o cuestiones nuevas que no hayan sido planteadas previamente en vía administrativa, aunque pueden adicionarse o cambiarse los argumentos jurídicos que apoyan la pretensión ejercitada. Así lo señala también la STC 158/2005, de 20 de junio (RTC 2005, 158), en la que se indica, por lo que ahora importa:" (...) Parte nuestra doctrina del reconocimiento de la legitimidad de la interpretación judicial relativa al carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa y la doctrina de la inadmisibilidad de las cuestiones nuevas. Esa interpretación, que el Tribunal Supremo continúa aplicando tras la entrada en vigor del nuevo texto legal, asume una vinculación entre las pretensiones deducidas en vía judicial y las que se ejercieron frente a la Administración, que impide que puedan plantearse judicialmente cuestiones no suscitadas antes en vía administrativa".

Cuando se varía en el proceso contencioso-administrativo la pretensión previamente formulada en vía administrativa, introduciéndose cuestiones nuevas, se incurre en desviación procesal, que comporta la inadmisión de esa pretensión, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 69.c) LRJCA."

En el mismo, sentido la STS, Sección Segunda, de 19 de julio de 2012, RC 2324/2010 (FJ4).

Por otra parte, debe ponerse de manifiesto que, iniciado el procedimiento de verificación de datos, se tramitó conforme a lo establecido en la Ley General Tributaria, comunicándosele la propuesta de liquidación a la actora para que alegara lo conveniente a su derecho, lo que realizó sin poner de manifiesto cuestión alguna sobre la ilegalidad de dicho procedimiento».

2. Sobre la bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla:

«QUINTO.- (...) Ahora bien nada tiene que ver con las rentas cuya bonificación se solicita por lo que los requisitos exigidos para esa bonificación han de referirse exclusivamente al arrendamiento de inmuebles realizado por ASIANEB MELILLA SL.



Así no ha quedado acreditado ni en el expediente administrativo ni en estos autos en que no se ha practicado prueba alguna por la actora, pudiendo haberlo hecho, tendente a demostrar que para esa actividad concreta de arrendamiento contaba con un local exclusivamente afecto y persona contratada a tiempo completo.

(...) Pues bien, en el presente supuesto, en el que, como afirmaba el Tribunal Económico-Administrativo esta obtenía sus rendimientos de capital inmobiliario mediante el arrendamiento de inmuebles, sin local destinado al desarrollo de sus operaciones ni personal propio, al igual que sucedía en ese otro supuesto, no puede observarse la existencia de esa actividad organizada dedicada a la producción de bienes o servicios, que pueda protagonizar el referido ciclo mercantil.

Más allá de la discutida aplicación al supuesto de lo establecido por el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre la calificación a efectos de ese otro tributo del arrendamiento de inmuebles como tal actividad económica, lo cierto es que con las circunstancias concurrentes no se aprecia en el caso que el beneficio obtenido sea el resultado final de la preordenación de factores humanos y financieros especialmente dispuestos por la recurrente con la intención de formalizar y completar un ciclo mercantil, o dicho de otro modo, aceptando los argumentos de la Administración, que el ingreso se corresponda con un ciclo de producción de bienes o servicios específico, susceptible de computar al alza los indicadores de producción y actividad de Ceuta o Melilla, como exige la ratio del precepto discutido».

Como cabe observar sobre esta cuestión la tesis desestimatoria que sostiene la Sala de instancia es el de la inexistencia de actividad económica de arrendamiento. Y a más abundamiento añade lo siguiente:

«SEPTIMO.- No obstante, con independencia de que se considera o no por la actora o la Administración demandada que los arrendamientos de inmuebles constituían actividad económica, lo cierto es que esa actividad no se recoge por la Ley del Impuesto de Sociedades hasta que no se produce su modificación para Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras que modifica la regulación de la bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, con la finalidad de equipararla a la existente en el ámbito de las personas físicas y de establecer unas reglas mínimas que faciliten la aplicación práctica de la bonificación.

Así esta Ley viene a establecer lo siguiente:

"Quinto. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014 se introducen las siguientes modificaciones en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo:

Uno. Se modifica el artículo 33, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 33. Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.

1. Tendrá una bonificación del 50 por ciento, la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla por entidades que operen efectiva y materialmente en dichos territorios.

Las entidades a que se refiere el párrafo anterior serán las siguientes:

- a) Entidades españolas domiciliadas fiscalmente en dichos territorios.
- b) Entidades españolas domiciliadas fiscalmente fuera de dichos territorios y que operen en ellos mediante establecimiento o sucursal.
- c) Entidades extranjeras no residentes en España y que operen en dichos territorios mediante establecimiento permanente.

2. Se entenderá por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla aquellas que correspondan a actividades que determinen en dichos territorios el cierre de un ciclo mercantil con resultados económicos.

A estos efectos, se considerará cumplido lo dispuesto en el párrafo anterior en el caso de arrendamiento de inmuebles situados en estos territorios.

No se estimará que median dichas circunstancias cuando se trate de operaciones aisladas de extracción, fabricación, compra, transporte, entrada y salida de géneros o efectos en aquellos y, en general, cuando las operaciones no determinen por sí solas rentas.

3. A los efectos de la aplicación de la bonificación prevista en este artículo, tendrán la consideración de rentas obtenidas en Ceuta o Melilla aquellas correspondientes a las entidades relacionadas en el apartado 1 de este artículo, que posean, como mínimo, un lugar fijo de negocios en dichos territorios, hasta un importe de 50.000 euros por persona empleada con contrato laboral y a jornada completa que ejerza sus funciones en Ceuta o



Melilla, con un límite máximo total de 400.000 euros. En el supuesto de que se obtengan rentas superiores al citado importe, la aplicación de la bonificación prevista en este artículo exigirá la acreditación del cierre en Ceuta o Melilla de un ciclo mercantil que determine resultados económicos. Las cantidades a que se refiere este apartado se determinarán a nivel del grupo de sociedades, en el supuesto de entidades que formen parte del mismo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio"

Así pues no sería hasta el periodo impositivo iniciado el 1 de enero de 2014 cuando se comenzase a aplicar la bonificación a la que nos venimos refiriendo al caso de arrendamiento de bienes inmuebles situados en Ceuta y Melilla. Otra interpretación analógica extensiva a periodos impositivos anteriores chocaría con el argumento incontrovertido de que conforme al art. 23 de la LGT de 1963 y artículo 14 de la vigente LGT, en materia de exenciones y bonificaciones debe estarse a una interpretación estricta sin que quepa una interpretación analógica, todo lo cual nos lleva a la confirmación de la resolución impugnada.

Nos apartamos así por los anteriores argumentos de la Sentencia dictada por la Sección 1ª de esta Sala de 25 de mayo de 2015, Sentencia nº. 1351/2015, Rec. 43/2013.

De esta forma no siendo posible la bonificación de rentas derivadas de arrendamiento de inmuebles en el periodo impositivo de autos, el recurso como se viene diciendo ha de entenderse desestimado».

SEGUNDO.- *Sobre los requisitos formales para la viabilidad del recurso de casación para unificación de doctrina.*

El recurso de casación para la unificación de doctrina, se interpone ante la propia Sala sentenciadora y deberá acompañarse los requisitos propios de esta modalidad casacional, a los que se refiere el apartado 1 del artículo 97 de la LJCA, en concreto deberá ir acompañado de certificación de la sentencia o sentencias alegadas como contrarias o, en su defecto, de copia simple de su texto y justificación documental de haberse solicitado aquélla del órgano jurisdiccional competente para su expedición, en cuyo caso, como previene el apartado 2 del propio artículo 97, la Sala sentenciadora la reclamará de oficio. La carga de acompañar certificación de la sentencia o sentencias de contraste o, en su defecto copia simple de su texto y justificación documental de haberse solicitado aquélla, corresponde a la parte recurrente, "en otro caso", añade el apartado 4, la Sala sentenciadora "dictará auto motivado declarando la inadmisión del recurso ...", lo que revela la esencialidad de este requisito, situado a idéntico nivel de exigencia que los demás, trasciende de lo meramente formal por su íntima relación con el contenido mismo de este recurso excepcional.

En este caso la parte recurrente incumple el citado requisito absolutamente respecto de la sentencia de contraste propuesta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, de fecha 25 de mayo de 2015, rec. nº. 43/2013. Así es, mediante escrito con fecha de entrada de 21 de enero de 2016 ante la Sala sentenciadora se limita a acompañar copia testimoniada de la otra sentencia de contraste ofrecida del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 2010, rec. cas. 5276/2005, con su mención de firmeza, pero omite absolutamente hacer lo propio con aquella sentencia de contraste; es más, se nos dice por el Sr. Abogado del Estado en su escrito de oposición al recurso de casación para unificación de doctrina, que contra la expresa sentencia de 25 de mayo de 2010, rec. nº. 43/2015, se ha interpuesto recurso de casación para unificación de doctrina.

Se incumple, pues, el artículo 97.2 de la Ley Jurisdiccional cuando establece: «A este escrito se acompañará certificación de la sentencia o sentencias alegadas con mención de su firmeza o, en su defecto, copia simple de su texto y justificación documental de haberse solicitado aquélla, en cuyo caso la Sala la reclamará de oficio. Si la sentencia ha sido publicada conforme a lo dispuesto en el artículo 72.2, bastará con indicar el periódico oficial en el que aparezca publicada».

En consecuencia el recurso resulta inadmisibles en la segunda de las cuestiones antes referidas, siendo irrelevante a estos efectos que la Sala de instancia admitiera sin reparos el recurso, pues no estamos ante un defecto subsanable, ya que la necesidad de acompañar con el escrito de interposición del recurso la base documental de la contradicción alegada, del modo que establece el citado artículo, trasciende de lo meramente formal, erigiéndose en requisito esencial del referido escrito, insubsanable por imperativo del artículo 97.4 de la LJCA.

Añadir, a más abundamiento, que como se ha puesto de manifiesto la desestimación por parte de la Sala de instancia se debió a entender que no se daba el presupuesto de hecho, esto es, la inexistencia de arrendamiento como actividad económica, cuestión estrictamente fáctica derivada de la valoración realizada por la Sala sentenciadora y que queda sustraída a la revisión casacional. Sólo *obiter dicta*, como se ha dejado expuesto, entra la Sala de instancia sobre el alcance de la reforma por Ley 16/2013.

TERCERO.- *Sobre la naturaleza y función del recurso de casación para unificación de doctrina.*



Como tantas veces ha dicho este Tribunal el recurso de casación para la unificación de doctrina, regulado en la Sección Cuarta del Capítulo III del Título IV, arts. 96 a 99, de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), 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» [Sentencia de 15 de julio de 2003 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 10058/1998), FD Tercero]. Esa configuración legal del recurso de casación para la unificación de doctrina determina la exigencia de que en su escrito de formalización se razone y relacione de manera precisa y circunstanciada las identidades que determinan la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia (art. 97 de la LJCA).

Por ello, como señala la Sentencia de 20 de abril de 2004 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 4/2002), «la contradicción entre las sentencias aportadas para el contraste y la impugnada debe establecerse sobre la existencia de una triple identidad de sujetos, fundamentos y pretensiones. No cabe, en consecuencia, apreciar dicha identidad sobre la base de la doctrina sentada en las mismas sobre supuestos de hecho distintos, entre sujetos diferentes o en aplicación de normas distintas del ordenamiento jurídico.

Si se admitiera la contradicción con esta amplitud, el recurso de casación para la unificación de doctrina no se distinguiría del recurso de casación ordinario por infracción de la jurisprudencia cuando se invocara la contradicción con sentencias del Tribunal Supremo. No se trata de denunciar el quebrantamiento de la doctrina, siquiera reiterada, sentada por el Tribunal de casación, sino de demostrar la contradicción entre dos soluciones jurídicas recaídas en un supuesto idéntico no sólo en los aspectos doctrinales o en la materia considerada, sino también en los sujetos que promovieron la pretensión y en los elementos de hecho y de Derecho que integran el presupuesto y el fundamento de ésta» [FD Noveno; este mismo criterio resulta, entre otras, de la Sentencia de esta Sala de 27 de marzo de 2015 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 177/2014), FD Segundo; y de 20 de marzo de 2015 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 2090/2014), FD Segundo].

Sobre el alcance de la exigencia o carga procesal impuesta al recurrente de reflejar en el escrito de interposición la relación precisa y circunstanciada de las referidas identidades se pronuncia la Sentencia de 3 de marzo de 2005 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 2505/2000), señalando que «[c]omo decían muy expresivamente las sentencias de 29 de septiembre de 2003 (recurso núm. 312/2002) y 10 de febrero de 2004 (recurso núm. 25/2003), no es la primera vez que nuestra Sala ha tenido ocasión de comprobar que quienes hacen uso de este recurso de casación excepcional centran su discurso casi exclusivamente en la demostración de que la doctrina de la sentencia impugnada está en contradicción con las sentencias de contraste y prestan, en cambio, muy escasa e incluso ninguna atención a los requisitos de identidad sustancial entre hechos, fundamentos y pretensiones de una y otra sentencia (art. 96.1 de la L.J.C.A).

Y el art. 97.1 dispone imperativamente que el recurso de casación para la unificación de doctrina se interpondrá mediante escrito razonado que deberá contener relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida. Y es que, precisamente porque esta modalidad de recurso de casación es un recurso contra sentencias no susceptibles de recurso de casación ordinario y cuya cuantía sea superior a tres millones de pesetas (art. 96.3), ha de ponerse particular cuidado en razonar que esos presupuestos efectivamente se dan en el caso que se somete al Tribunal de casación.

Queremos decir con esto que, al conocer de este tipo de recursos, nuestra Sala tiene que empezar por determinar si existe igualdad sustancial entre los hechos, fundamentos y pretensiones (art. 96.1), para lo cual el Letrado de la parte recurrente ha de poner un exquisito cuidado en razonar, de forma "precisa y



circunstanciada", que se dan las tres clases de identidades sustanciales que exige ese precepto: en los hechos, en los fundamentos y en las pretensiones. Y esa argumentación demostrativa ha de someterla el Letrado a la Sala en su escrito de interposición del recurso (art. 97.1), sin que basten meras afirmaciones genéricas de que esos presupuestos concurren en el caso. Y es éste Tribunal el que luego, y a la vista de esos razonamientos y de las sentencias de contraste que, testimoniadas con expresión de su firmeza, se acompañen, decidirá si, tal como dice la parte recurrente, se dan esas identidades en cuyo caso pasará a analizar si hay o no contradicción en la doctrina.

En resumen, en el recurso de casación para la unificación de doctrina es tan importante razonar con precisión las identidades cuya concurrencia exigen los arts. 96.1 y 97.1 (presupuestos de admisión) como la identidad de doctrina (cuestión de fondo). Sin la concurrencia de esas identidades sustanciales en los hechos, en los fundamentos y en las pretensiones no hay lugar a entrar a analizar el problema de fondo, o sea, la contradicción de doctrina. Y ésta doble exigencia vincula en primer lugar al Letrado de la parte recurrente, sin que éste Tribunal pueda suplir lo no hecho por aquél, y ello porque el principio de la tutela judicial efectiva protege tanto a la parte que recurre como a la que se opone» [FD Segundo; en idénticos términos, Sentencias de 23 de marzo de 2015 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 3105/2013), FD Segundo; y de 16 de marzo de 2015 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 3132/2013), FD Segundo].

TERCERO.- Falta de las identidades e inexistencia de doctrina contradictorias.

Expuestas las exigencias del presente recurso, se evidencia que en el mismo no se dan entre el supuesto contemplado en la sentencia recurrida y la que se aporta de contraste las identidades en cuanto a hechos, fundamentos y pretensiones, exigidas por el art. 96 de la Ley Jurisdiccional .

Centrado ahora el análisis sobre la primera de la cuestiones planteadas ya se dejó transcrito lo dicho por la Sala de instancia al respecto. Conviene ahora resaltar que la Sala de instancia se limita a aplicar al caso concreto la doctrina de esta Sala, al punto que toda la argumentación jurídica que utiliza para desestimar no es otra que las SSTS de 20 de julio de 2012, rec. cas. 5435/2009 , y 19 de julio de 2012, rec. cas. 2324/2010 , en definitiva procede a la distinción entre cuestiones nuevas y nuevos motivos de impugnación, las primeras no pueden hacerse valer de forma novedosa en sede jurisdiccional y las segundas en cambio pueden plantearse sin limitación, sin embargo considera que son cuestiones nuevas la inadecuación del procedimiento y la falta de competencia del órgano de liquidación. La doctrina contenida en la sentencia de contraste es exactamente la misma, recordemos sus términos:

«A) Pues bien el primer motivo de casación debe ser estimado en lo que se refiere a la lesión de los arts. 56 de la LJCA y 24.1 de la CE , al no haberse pronunciado la Sala de instancia sobre determinadas cuestiones con fundamento en lo que hemos calificado en algunas ocasiones como una concepción excesivamente amplia y ya superada del carácter revisor de la jurisdicción.

En efecto, del examen del escrito de formalización de la demanda ante la Audiencia Nacional, presentado el 21 de septiembre de 2002, se desprende claramente que, amén de las cuestiones de fondo resueltas por la Sala de instancia, se planteaban otras que no han sido objeto de análisis por el Tribunal de instancia. Así, en particular, se hacía referencia a - citamos únicamente los epígrafes- «errores en la determinación de los elementos esenciales de la liquidación que provocan indefensión y la nulidad de la liquidación» (pág. 23), a que «los litros recibidos con anterioridad al alta del CAE son responsabilidad de [su] proveedor» (pág. 24), a que la base imponible «se ha determinado mediante el régimen de estimación indirecta y no es ajustado a Derecho» (pág. 25), a «otros defectos en el cálculo de la base imponible» (pág. 29), a la «falta de fundamentación jurídica» del tipo impositivo (pág. 30), a que los intereses de demora «no proceden al ser una deuda ilícida» (pág. 31), a que «el inicio de actuaciones inspectoras no es ajustado a Derecho» (pág. 32); a «la ausencia del trámite de audiencia previa al acta (propuesta de liquidación)» (pág. 35); a que debería haberse iniciado un «expediente de revisión» (pág. 36), y, en fin, a que las resoluciones del Jefe de la Dependencia de Aduanas, del TEAR y del TEAC, «no han decidido sobre todas las cuestiones planteadas».

Ciertamente, todas las citadas cuestiones no fueron planteadas en la preceptiva y previa vía económico-administrativa(...)

La Sentencia de instancia no olvida pronunciarse sobre las citadas alegaciones, sino que consciente y deliberadamente decide no hacerlo porque «no fueron invocados oportunamente en vía administrativa constituyendo cuestiones nuevas» (FD Sexto, in fine). Es evidente, sin embargo, que las cuestiones a las que hemos aludido no suponen una alteración de los hechos ni de la pretensión planteada en vía administrativa (a saber, que se declarara la nulidad de la liquidación tributaria derivada del acta de inspección A02 núm. 0205132.4), sino nuevos *motivos o argumentaciones* para fundar el mismo *petitum*, razón por la cual la negativa de la Audiencia Nacional a responder ha supuesto una flagrante vulneración del derecho a obtener la tutela



efectiva de Jueces y Tribunales sin que, en ningún caso, pueda causarse indefensión, garantizado en el art. 24.1 CE .

Esta es, claramente, la conclusión que se extrae de la doctrina del Tribunal Constitucional. Así, en la STC 158/2005, de 20 de junio , puso de manifiesto que mientras que los hechos «no pueden ser alterados en vía jurisdiccional, sí pueden adicionarse o cambiarse los argumentos jurídicos que apoyan la única pretensión ejercitada» (FJ 5). En la STC 133/2005, de 23 de mayo , señaló que el órgano judicial debe pronunciarse sobre la cuestión planteada si no existe «discordancia entre lo solicitado en la vía administrativa y la Contencioso-Administrativa al no alterarse en todo o en parte el acto administrativo que la demandante señala como el impugnado una vez acude a los Tribunales de Justicia ni interesarse la nulidad de otros actos»; y que «el planteamiento de alegaciones no suscitadas en la vía administrativa, está amparada por la literalidad del art. 56.1 LJCA » y «por la doctrina del Tribunal Supremo», pues la demandante no trajo «al proceso cuestiones nuevas no suscitadas ante la Administración, sino que se limit[ó] a introducir o a añadir nuevos argumentos jurídicos con los que fundamentar su pretensión de anulación» del acto impugnado (FJ 4). En la STC 202/2002, de 28 de octubre , el máximo intérprete de la Constitución volvió a recordar que «el recurso Contencioso-Administrativo no ha de fundarse necesariamente en lo ya alegado ante la Administración demandada, sino que, siempre que no se incurra en desviación procesal, podrán aducirse en él cuantos motivos se estimen convenientes en relación al acto administrativo impugnado, se hubiesen alegado o no al agotar la vía administrativa» (FD 3). Y, en fin, en la STC 160/2001, de 5 de julio , en relación con una cuestión de carácter tributario, el Tribunal Constitucional llegó a la conclusión de que, al negarse a resolver una alegación planteada por la entidad recurrente por no haberse suscitado previamente en vía administrativa, el órgano judicial había vulnerado su derecho a la tutela judicial efectiva porque, frente a lo que mantenía la Sentencia impugnada en amparo, «no se ha[bía] producido en vía judicial alteración alguna de los hechos que dieron lugar al recurso administrativo precedente o de la pretensión o resultado que la litigante desea obtener; tampoco de los actos administrativos impugnados, que delimitan el objeto del proceso. Lo que indudablemente sí ha tenido lugar en el curso del proceso contencioso-administrativo es la ampliación o desarrollo del razonamiento en el que se fundamenta la petición de anulación de las liquidaciones tributarias con una nueva alegación o argumentación jurídica. Pero, como señalamos en la STC 98/1992, de 22 de junio (F.3), la posibilidad de apoyar la pretensión en motivos distintos de los utilizados en vía administrativa es algo que autoriza expresamente la literalidad del art. 69.1 LJCA ».

Esta doctrina ha sido recogida en Sentencias de esta Sala de 18 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 305/2004), FD Cuarto, en la que recordábamos (FD Quinto) que también constituye una consolidada jurisprudencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal la de que, siempre que no se alteren los hechos ni las pretensiones ejercitadas en vía administrativa, en el recurso contencioso-administrativo pueden formularse nuevas alegaciones que vertebren el mismo *petitum* . En este sentido, en la Sentencia de 5 de febrero de 2000 (rec. cas. núm. 2784/1995) aclaramos que la naturaleza revisora de esta jurisdicción exige «la existencia de un acto o actuación de la Administración pública sometida a Derecho Administrativo, pero no es el contenido de ese acto el que condiciona las facultades de revisión jurisdiccional de los Tribunales de este orden, sino que son las peticiones de la demanda las que determinan, cuantitativa y cualitativamente, el contenido de la pretensión impugnatoria, siempre que la Administración hubiera tenido la oportunidad de resolver sobre las mismas, e interpretando, además, esta última expresión, o esa posibilidad u oportunidad, en sentido amplio y abierto y no en el estricto de formulación mimética en vía jurisdiccional de las pretensiones articuladas y deducidas previamente en la vía administrativa» [FD Segundo; en el mismo sentido, Sentencia de 23 de octubre de 2001 (rec. cas. núm. 5149/1995), FD Segundo]. En la Sentencia de 23 de noviembre de 2000 (rec. cas. núm. 2655/1995) señalamos que la circunstancia de que la «ausencia de concreción de hechos imponibles y de elementos que permitan deducir su correcta atribución al sujeto pasivo fuera aducida por la recurrente, por vez primera, en su demanda y no antes en las vías administrativas de gestión o en la económico-administrativa, no puede permitir la conclusión (...) de que se esté ante una "cuestión nueva" respecto de la que la Administración no hubiera tenido la posibilidad de pronunciarse en vía administrativa», dado que «[l]a naturaleza revisora de esta Jurisdicción, (...) no supone otra cosa que la exigencia de un acto o actuación previa de la Administración a la que, como criterio de referencia general, hayan de referirse las peticiones oportunamente deducidas en la vía jurisdiccional, que son las únicas que acotan, cuantitativa y cualitativamente, el contenido de la pretensión impugnatoria» [FD Quinto b)]. Asimismo, en la Sentencia de 23 de enero de 2002 (rec. cas. núm. 7341/1996), con apoyo en la doctrina sentada por la citada STC 160/2001 , rechazamos que la actora hubiera planteado una "cuestión nueva" y estimamos el recurso porque «manteniéndose la misma pretensión que la planteada en la vía administrativa, es decir, la nulidad de la liquidación girada por el IMIVT», «en vía jurisdiccional se ha [bían] añadido "otros motivos diferentes" en que fundar la misma pretensión» [FD 4 A)]. Y, en fin, siempre en la misma línea, en la Sentencia de 1 de febrero de 2005 (rec. cas. núm. 7661/2000), recordamos que, conforme a reiterada doctrina de la Sala, «la Ley de la Jurisdicción, pese al carácter revisor de la misma que impide que



puedan plantearse ante ella pretensiones que no hayan sido previamente formuladas en vía administrativa, y superando viejas concepciones sobre la imposibilidad de atacar un acto con argumentos no articulados previamente, permite alegar, a favor de la misma pretensión ejercitada ante la Administración, cuantos motivos procedan, se hubieran o no invocado antes, al corresponder la distinción entre cuestiones nuevas y nuevos motivos de impugnación a la diferenciación entre los hechos que identifican las respectivas pretensiones y los fundamentos jurídicos que los justifican, de tal modo que mientras aquéllos no pueden ser alterados en vía jurisdiccional, sí pueden adicionarse o cambiarse los argumentos jurídicos que apoyan la única pretensión ejercitada» (FD Sexto). En fin, en los mismos o parecidos términos nos hemos pronunciado en las Sentencias de 16 de julio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 60/2004), FD Quinto, de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 5684/2003), FD Tercero ; y de 14 de enero de 2010 (rec. cas. núm. 3565/2004), FD Quinto".

En definitiva, no hay doctrinas enfrentadas. Ambas sentencias ponen en evidencia y aplican la misma doctrina. Ya hemos indicado que en este recurso de casación para unificación de doctrina el presupuesto determinante es la vulneración del principio de igualdad, lo que exige la concurrencia de las identidades necesarias, y sólo superado este procede entrar sobre la legalidad de lo resuelto. En el caso que nos ocupa, además de aplicarse en los dos casos la misma doctrina es evidente que las cuestiones que se plantearon en uno y otro caso difieren, ni siquiera son las mismas, y sin la concurrencia de doctrinas enfrentadas ni tampoco identidad fáctica, en cuanto que las cuestiones nuevas planteadas en sede judicial difieren, no cabe entrar a dilucidar la legalidad de la decisión adoptada por la Sala en este punto.

CUARTO.- Imposición de las costas.

Procediendo rechazar el recurso deben imponerse las costas al recurrente, si bien, y haciendo uso de la facultad prevista en el art. 139.3 de la Ley de la Jurisdicción , la Sala limita las mismas a la suma de 2.000 euros.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido
1.- No ha lugar al Recurso de Casación en Unificación de Doctrina 1129/2016, contra la sentencia de 16 octubre de 2015, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, en el recurso contencioso administrativo 62/2013 . **2.-** Imponer las costas a la parte recurrente que no podrán exceder de 2.000 euros.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Angel Aguillo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.