

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062187

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia de 23 de febrero de 2016**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 4121/2014***SUMARIO:**

Procedimiento contencioso-administrativo. Sentencias. Congruencia. Incongruencia omisiva. *No es incongruente dar la razón al recurrente sin analizar si el supuesto cabe o no en la norma aplicable, con base en la respuesta positiva contenida en las consultas tributarias vinculantes que ha obtenido de la Administración.* La sentencia de instancia acoge la pretensión objeto del proceso -procedencia de la deducción por exportación- porque comparte uno de sus fundamentos, en sí mismo, suficiente para el fallo, y lo hace con base en una motivación, que puede ser discutible porque no analice correctamente las exigencias o requisitos establecidos por dicha normativa para la vinculación de la respuesta administrativa a las consultas formuladas, pero por ello no puede decirse que la sentencia incurra en incongruencia omisiva. En efecto, en el planteamiento del tribunal a quo era suficiente el examen y la decisión sobre el motivo que examinó; bastaba con entender que las respuestas a las consultas formuladas eran vinculantes para la Administración para estimar la pretensión objeto del proceso. Así, el examen de los otros fundamentos de la pretensión que configuraban inicialmente el debate procesal devino innecesario porque o bien sería redundante en el caso de que fueran acogidos, o bien sería inútil, porque su rechazo no serviría para desestimar la pretensión que el Tribunal entendía suficientemente fundada en el tercero de los motivos.

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 67 y 88.1 c).

Ley 1/2000 (LEC), art. 218.

Norma Foral 2/2005 de Gipuzkoa (General Tributaria), arts. 107 y 108.

Norma Foral 7/1996 de Gipuzkoa (IS), art. 43.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 34.

PONENTE:*Don Rafael Fernández Montalvo.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintitrés de Febrero de dos mil dieciséis.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso de casación núm. 4121/2014, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales doña Rocío Martín Echagüe, en nombre y representación de la Diputación Foral de Gipuzkoa, contra la sentencia, de fecha 21 de octubre de 2014, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 967/2012, en el que se impugnaba resolución 30532, dictada el 25 de julio de 2012, por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Gipuzkoa, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas, acumuladas, 359 a 362 y 755 de 2011, formuladas contra liquidaciones provisionales giradas por Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 a 2009. Ha sido parte

recurrida la Procuradora de los Tribunales doña Celina Casanova Machibarrena, en nombre y representación de "DEOLEO, S.A.".

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En el recurso contencioso administrativo núm. 967/2012, seguido ante la Sección Primera de la Sala de dicho orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, se dictó sentencia, con fecha 21 de octubre de 2014, cuyo fallo es del siguiente tenor literal: "Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso administrativo presentado por DEOLEO S.A. contra la resolución nº 30352 dictada el 25 de julio de 2012 por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Gipuzkoa que desestima las reclamaciones económico administrativas acumuladas nº 359 a 361 y 755 de 2011 presentadas contra liquidaciones provisionales giradas por los ejercicios 2005 a 2009, ambos inclusive, del Impuesto de Sociedades".

Segundo.

Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal de la Diputación Foral de Gipuzkoa se preparó recurso de casación y, teniéndose por preparado, se emplazó a las partes para que pudieran hacer uso de su derecho ante esta Sala.

Tercero.

Dicha representación procesal, por escrito presentado el 23 de enero de 2015, formaliza el recurso de casación e interesa se dicte sentencia por la que estimando el recurso case y anule la anterior sentencia, y, en consecuencia, declare ajustada a Derecho la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de fecha 25 de julio de 2012 y, en su virtud, declare que la liquidación practicada a DEOLEO S.A., por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2005 a 2009, se ajustan a Derecho.

Cuarto.

La representación procesal de DEOLEO S.A. formalizó, con fecha 3 de julio de 2015, escrito de oposición al recurso de casación interesando la desestimación de éste con imposición de costas a la recurrente.

Quinto.

Por providencia de 26 de noviembre de 2014, se señaló para votación y fallo el 16 de febrero de 2016, 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.

La sentencia de instancia advierte, en su fundamento jurídico segundo, que "la resolución administrativa desestima que pueda acogerse [la demandante] a la deducción prevista en la Norma Foral del Impuesto de Sociedades para las actividades de exportación y se funda en que las consultas que en su momento se evacuaron carecer de eficacia vinculante y en que la sociedad que las formuló no se dedicaba a comercializar y exportar los productos que ella misma fabricaba, que es lo que exige la Norma Foral.

La actora cuestiona desde diversos enfoques tales argumentos y [dice el Tribunal "a quo"] procederemos a continuación a su estudio si bien desde una premisa fundamental cual es que la Sala no se encuentra vinculada al orden en que las partes expresan sus argumentos y pretensiones [...]", en este sentido cita la STC 67/1993 : "[...] la congruencia exigida por la ley no conlleva un paralelismo servil del razonamiento que sirve de fundamento a la Sentencia con el esquema discursivo de los escritos forenses demanda, contestación, recurso o alegaciones en general donde se contienen las argumentaciones respectivas. Tampoco exige una subordinación del fallo o parte dispositiva a la formulación de las peticiones contradictorias de los litigantes".

Partiendo de dicha premisa, la sentencia afirma que "el motivo en el que la actora razona que el hecho de que el ejercicio en el que se genera un derecho a la deducción o exención aplicable en los sucesivos se encuentre

prescrito y que por ello la Administración no va a poder cuestionar en éstos si el derecho ha nacido o no -sino que tan solo podrá verificar si el derecho surgió en el prescrito, los términos en los que lo hizo y los de la aplicación en los posteriores- no va a precisar se analizado ya que, como vamos a exponer la demandada estaba ya vinculada por las consultas vinculantes que había evacuado" (sic).

A continuación, el Tribunal de instancia, en su sentencia, señala que "el verdadero núcleo del debate, como hemos anticipado, radica en determinar la procedencia o no de las deducciones a la exportación y para ello es decisivo analizar las consultas formuladas por la actora a la demandada, las respuestas ofrecidas, el carácter vinculante o no de dichas consultas y los presupuestos necesarios para que la Administración deba actuar conforme a lo resuelto" (sic).

La sentencia impugnada refleja las consultas efectuadas, señala que la regulación de las consultas, en los periodos contemplados, se encontraba en los artículos 107 y 108 de la Norma Foral 1-1995, y concluye que de estos preceptos y los concordantes de la Norma Foral se deduce la obligación administrativa de facilitar a los obligados la interpretación y aplicación de los tributos, así como el respeto a la confianza legítima y actuaciones previas de la propia Administración.

En definitiva, sobre la base de la fuerza vinculante de las contestaciones de la Administración demandada a las consultas formuladas, la Sala de instancia estima el recurso contencioso-administrativo formulado contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Gipuzkoa, de 25 de julio de 2012, que había desestimado las reclamaciones interpuestas contra las liquidaciones provisionales giradas por Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 a 2009.

Segundo.

El recurso de casación de la Diputación Foral de Gipuzkoa se fundamenta en un único motivo deducido por el cauce del artículo 88.1.c) LJCA , "quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia o de los que rigen los actos y garantías procesales, siempre que, en este último caso, se producido indefensión para la parte", toda vez, que a juicio de la Administración recurrente, la sentencia impugnada incurre en incongruencia omisiva en relación con la cuestión que constituye el objeto del recurso, eludiendo pronunciarse respecto de la misma y generando con ello indefensión a la parte. Y considera infringidos los artículos 67.1 LJCA y 218 LEC , en relación con el artículo 24.1 CE .

Después de referirse a lo que el Tribunal a quo entendió por el verdadero núcleo del debate, la representación procesal de la Administración recurrente en casación argumenta su motivo en un doble plano.

En los términos estrictos de la sentencia de instancia sobre el objeto del recurso, lo decisivo era analizar, además de las consultas formuladas por la demandante y las respuestas ofrecidas por la Hacienda Foral, "los presupuestos necesarios para que la Administración deba actuar conforme a lo resuelto, la sentencia tenía que haber entrado en esta última cuestión y analizar si se han alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en los escritos de consulta, o no se han alterado, de tal forma que se determine si se han cumplido, o no se han cumplido los requisitos legalmente previstos para que la consulta tenga efecto vinculante" (sic).

Y, realmente, en su integridad, las cuestiones que, según el criterio de la Administración recurrente, se planteaban en la instancia eran las siguientes.

La primera cuestión, era si se cumplían los requisitos exigidos para la aplicación de la deducción por actividades de exportación del artículo 43 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, reguladora del Impuesto sobre Sociedades en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, de texto similar al artículo 34 de la Ley 43/1995 , del Impuesto sobre Sociedades.

La segunda cuestión era determinar la procedencia de aplicar la deducción por actividades exportadoras con base en las contestaciones dadas por la Hacienda Foral o las dos consultas formuladas.

Y, finalmente, lo que debió determinar el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco era la procedencia o no de las deducciones a la exportación, analizando, "además de las consultas formuladas y las respuestas ofrecidas por la Administración, si se daban los presupuestos para ello" (sic).

Tercero.

De acuerdo con reiterada jurisprudencia de esta Sala, la incongruencia omisiva se produce cuando en la sentencia "no se resuelve alguna de las cuestiones controvertidas en el proceso". Y es conocida la jurisprudencia que identifica "cuestiones" con "pretensiones" y "oposiciones", y aquéllas y éstas con el "petitum" de la demanda y contestación, lo que ha llevado en más de una ocasión a afirmar que cuando la sentencia desestima el recurso resuelve todas las cuestiones planteadas en la demanda. Pero es cierto, sin embargo, que esta doctrina fue matizada e, incluso superada, por el actual criterio jurisprudencial de esta misma Sala que viene proclamando la necesidad de examinar la incongruencia a la luz de los arts. 24.1 y 120.3 de la CE ; de aquí que para definirla no baste comparar el "suplico" de la demanda y de la contestación con el "fallo" de la sentencia, sino que hay que atender también a la "causa petendi de aquéllas" y a la motivación de ésta (Sentencias de 25 de marzo de 1992 ,

18 de julio del mismo año , 27 de marzo de 1993 y 21 de diciembre de 2001 , entre otras). Así, la incongruencia omisiva se produce esencialmente cuando no existe correlación entre las pretensiones de las partes y el fallo de la sentencia, pero ello incluye también los supuestos en que en la fundamentación de ésta se produce una preterición de la "causa petendi", es decir, de las alegaciones o motivos que sirven de fundamento a los escritos de demanda y contestación (Cfr. SSTs de 13 de octubre de 1998 , 21 de mayo , 21 de diciembre de 2001 y 13 de octubre de 2013).

En este sentido, ya en STS de 5 de noviembre de 1992 , la Sala tuvo ocasión de señalar determinados criterios para apreciar la congruencia de las sentencias, señalando que en la demanda contencioso administrativa se albergan pretensiones de índole varia, de anulación, de condena etc., que las pretensiones se fundamentan a través de concretos motivos de impugnación o cuestiones, y que las cuestiones o motivos de invalidez aducidos se hacen patentes al Tribunal mediante la indispensable argumentación jurídica. Argumentos, cuestiones y pretensiones son, por tanto, discernibles en el proceso administrativo, y la congruencia exige del Tribunal que éste no solamente se pronuncie sobre las pretensiones, sino que requiere un análisis de los diversos motivos de impugnación y de las correlativas excepciones u oposición que se han planteado ante el órgano jurisdiccional. No así sucede con los argumentos jurídicos, que no integran la pretensión ni constituyen en rigor cuestiones, sino el discurrir lógico-jurídico de las partes, que el Tribunal no viene imperativamente obligado a seguir en un iter paralelo a aquel discurso.

El requisito de la congruencia, en fin, no supone que la sentencia tenga que dar una respuesta explícita y pormenorizada a todos y cada uno de los argumentos de las partes, siempre que exteriorice, tomando en consideración las pretensiones y alegaciones de aquéllas, los razonamientos jurídicos que, en el sentir del Tribunal, justifican el fallo (Cfr. SSTs de 20 de diciembre de 1996 y 11 de julio de 1997 , entre otras muchas).

Cuarto.

En la instancia, resuelta por la sentencia objeto del presente recurso de casación, la demandante "DEOLEO, S.A." formulaba la siguiente pretensión: "1) Declare no conforme a Derecho la resolución del TEAF de 25 de julio de 2012 objeto del presente recurso y, por ende, los Acuerdos de liquidación provisional dictados por la Subdirección General de Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa que la misma confirma, y en virtud, las anule. 2) Como corolario de lo anterior, ordene la devolución a esta parte de las cantidades indebidamente ingresadas en su día como consecuencia de la regularización llevada a cabo por la Hacienda Foral de Gipuzkoa, ascendiente a 1.491.096,45 euros, junto con los intereses de demora que legalmente corresponda" (sic).

Como fundamentos de dicha pretensión se alegaron en la demanda los siguientes:

1º) Improcedencia de la regularización de la deducción por actividades exportadoras generadas en 2004, al encontrarse prescrito dicho ejercicio en el momento de iniciarse el procedimiento de comprobación e investigación.

2º) Finalidad de las inversiones efectuadas en 2004 y 2005. Relación directa entre las inversiones realizadas y el incremento de la actividad exportadora del grupo SOS.

3º) La forma en que se materializa la actividad exportadora de KOIPE CORPORACIÓN, S.L. y el grupo SOS: finalidad y carácter vinculante de las contestaciones favorables a las consultas tributarias de 29 de noviembre de 2004 y 19 de diciembre de 2005.

4º) Vulneración del principio de confianza legítima.

La Administración demandada, en su contestación, solicita a desestimación de la demanda y se opone a cada uno de sus cuatro fundamentos.

No formula excepciones procesales y las de carácter material que aduce son impositivas y excluyentes de cada uno de los motivos de la parte actora.

La sentencia de instancia elige uno de los motivos de la pretensión, el tercero con alguna referencia, también, al cuarto, y deja de examinar los dos primeros.

Pues, bien, la cuestión que, en el presente recurso de casación, se suscita es si por la referida circunstancia se incurre o no en la denunciada incongruencia omisiva.

Y la respuesta ha de ser negativa porque, en el planteamiento del tribunal "a quo" era suficiente el examen y la decisión sobre el motivo que examina. Bastaba con entender que las respuestas a las consultas formuladas eran vinculantes para la Administración para estimar la pretensión objeto del proceso.

De esta manera, el examen de los otros fundamentos de la pretensión, que configuraban, inicialmente, el debate procesal, devino innecesario porque o bien sería redundante o a mayor abundamiento, en el caso de que fueran acogidos, o bien sería inútil, porque su rechazo no serviría para desestimar la pretensión que el Tribunal entendía suficientemente fundada en el tercero de los motivos.

Quinto.

La sentencia de instancia acoge el motivo consistente en la vinculación a la respuesta dada por la Administración a las consultas formuladas, y lo hace en interpretación de la normativa foral (cita, al efecto, artículos 107, 147 y 148 a los que equipara los artículos 83 y 84 de la Norma Foral 2-2005).

La razón de decidir es que "a la vista de los escritos de consulta en los que se exponen los datos de los intervinientes, los aspectos esenciales de las operaciones pretendidas para resolver sobre la aplicación o no de las normas tributarias que igualmente se citaban, a la vista de que se trataba de consultas escritas, que no se expresa intención alguna de que la respuesta no sea vinculante y que la remisión a las normas en cuya virtud se formulan las consultas implica, obviamente, que se pretende la eficacia que como regla se les atribuye en éstos, la demandada debía, para que la consulta no fuese vinculante motivar la razón específica, concreta que le permitiese a la actora poder subsanar lo necesario o presentar otra para que fuese vinculante [...] En suma, la Administración estaría desvirtuando completamente la función de las consultas y la obligación normativamente impuesta de responderlas y resolver de forma vinculante".

En definitiva, acoge la pretensión objeto del proceso porque comparte uno de sus fundamentos, en sí mismo, suficiente para el fallo, y lo hace con base en una motivación, interpretando Normas Forales, que puede ser discutible porque no analice correctamente las exigencias o requisitos establecidos por dicha normativa para la vinculación de la respuesta administrativa a las consultas formuladas. Pero por ello no puede decirse que la sentencia incurra en incongruencia omisiva.

Sexto.

Los razonamientos anteriores justifican la desestimación del recurso de casación interpuesto; y que, conforme al artículo 139 LJCA se hayan de imponer las costas a la recurrente. Si bien, la Sala haciendo uso de la facultad que reconoce el artículo 139.3 LCJA, limita su cuantía a la cifra máxima de 8.000 euros.

FALLAMOS

Por todo lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, por la autoridad conferida por la Constitución esta sala ha decidido

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la Diputación Foral de Gipuzkoa, contra la sentencia, de fecha 21 de octubre de 2014, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 967/2012; sentencia que confirmamos. Asimismo, imponemos las costas causadas a la Administración recurrente, limitando su importe máximo a la cifra de 8.000 Euros.

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

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce 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 Letrado de la Administración de Justicia, certifico. El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.