

Roj: STS 1145/2015 - ECLI:ES:TS:2015:1145  
Id Cendoj: 28079130022015100137  
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso  
Sede: Madrid  
Sección: 2  
Nº de Recurso: 1071/2013  
Nº de Resolución:  
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN  
Ponente: JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Tipo de Resolución: Sentencia

### **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a veintitrés de Marzo de dos mil quince.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación núm. 1071/2013 interpuesto por la entidad YEREGUI DESARROLLO, S.L., representada por Procurador y defendida por Letrado, contra la sentencia dictada el 19 de febrero de 2013, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso contencioso-administrativo núm. 190/2010 .

Ha comparecido como parte recurrida la Procuradora Dña. Rocio Martín Echagüe, en nombre y representación de la DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPUZKOA.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** En el recurso contencioso-administrativo nº 190/2010 seguido en la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con fecha 19 de febrero de 2013, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO. Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo presentado por D. Alfonso José Bartáu Rojas, actuando en nombre y representación de YEREQUI DESARROLLO, S.L., contra el acuerdo de 26 de noviembre de 2009 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa que estimó parcialmente la reclamación nº 2008/0814 presentada en nombre de Yeregui Desarrollo, S.L., contra el acuerdo de 14 de noviembre de 2008 de la Subdirectora General de Inspección sobre liquidación del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2002, declarando la conformidad de los actos recurridos con el ordenamiento jurídico; sin imposición de costas".

Esta sentencia fue notificada al Procurador D. Alfonso José Bartáu Rojas, en nombre y representación de la entidad YEREGUI DESARROLLO, S.L., el día 27 de febrero de 2013.

**SEGUNDO.-** El Procurador D. Alfonso José Bartáu Rojas, en nombre y representación de la entidad YEREGUI DESARROLLO, S.L., presentó escrito de preparación del recurso de casación con fecha 13 de marzo de 2013, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

Por Diligencia de Ordenación de fecha 14 de marzo de 2013, se acordó tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

**TERCERO.-** La Procuradora Dña. Nuria Munar Serrano, en representación de la entidad YEREGUI DESARROLLO, S.L., parte recurrente, presentó con fecha 3 de mayo de 2013, escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló los motivos que estimó pertinentes, el primero, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción, causante de indefensión, del artículo 72.2 de la Ley Jurisdiccional y de los artículos 62.1.e ), 62.2 y 63 de la Ley 30/1992 , por inaplicación de los preceptos relativos a la nulidad de los actos dictados en aplicación de un precepto anulado por sentencia firme; el segundo, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , infracción de lo dispuesto en los artículos 12.1 y 13.3 de la Ley 30/1992 en relación con la letra b) de su artículo 62.1, por inaplicación de las reglas reguladoras de la competencia de los órganos administrativos; y, el tercero, al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional , por incongruencia

omisiva de la sentencia recurrida; con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que acuerde estimar los motivos de casación alegados, casando y anulando la sentencia recurrida".

**CUARTO.-** La Procuradora Dña. Rocio Martín Echagüe, en nombre y representación de DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPUZKOA, compareció y se personó en concepto de parte recurrida.

**QUINTO.-** La Sala Tercera -Sección Primera- acordó, por Auto de fecha 10 de octubre de 2013 admitir a trámite el presente recurso de casación y remitir las actuaciones a la Sección Segunda de conformidad con las Normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

**SEXTO.-** Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, la Procuradora Dña. Rocio Martín Echagüe, en nombre y representación de DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPUZKOA, parte recurrida, presentó con fecha 16 de enero de 2014, escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos que consideró convenientes a su derecho, esto es, el primer motivo de casación, se refiere a la nulidad de los actos administrativos dictados en aplicación de un precepto anulado por sentencia firme. La recurrente, a través de lo que a nuestro juicio resulta una argumentación jurídica derivada de una incorrecta interpretación del marco legal, considera que la liquidación tributaria dictada por la Inspección es nula por haberse dictado bajo la cobertura de un texto legal declarado nulo. A juicio de la actora dicha nulidad obliga al Tribunal Económico-Administrativo Foral a dictar una resolución no en el sentido de la resolución ahora impugnada, sino en el sentido de declarar nula la reiterada liquidación del Impuesto sobre Sociedades, 2002, por haberse aplicado indebidamente el artículo 14 una vez declarado nulo. A nuestro juicio la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral recoge una interpretación correcta respecto al alcance de los artículos 72 y 73 de la Ley de la Jurisdicción . Siendo nulo el artículo 14 por sentencia judicial firme, tal circunstancia impide pronunciarse sobre las cuestiones planteadas por la recurrente respecto a la aplicación de la exención prevista en el artículo 14. Por tanto, resulta procedente desestimar el primer motivo de casación, dado que los argumentos expuestos de contrario no se acomodan a Derecho, toda vez que el criterio sustentado por la sentencia recurrida se ajusta a una interpretación correcta del marco legal aplicable. El segundo motivo, la recurrente parte de un hecho: la aplicabilidad del artículo 14 de la Norma Foral 11/93 fue aprobada por un acuerdo del Consejo de Diputados. Ello implica que sólo sea este órgano el competente para alterar o anular la aplicación del citado artículo y no la Inspección a través de un expediente inspector. Es decir, la recurrente pretende ubicar la competencia liquidatoria en un órgano que en ningún caso tiene competencias para ello, porque una cosa es el órgano que acuerda la aplicación de la exención (el Consejo de Diputados) y otra cosa bien distinta es el órgano encargado de comprobar el cumplimiento de los requisitos legales y en su caso, practicar las liquidaciones tributarias que se derivan del resultado de dicha comprobación (la Inspección). Tampoco es correcta la afirmación de la recurrente según la cual lo actuado por la Inspección viene a significar la declaración de inaplicación del régimen de exención. La actuación inspectora en el ámbito de sus competencias comprobó el cumplimiento de los requisitos legales para la aplicación del régimen de exención y, derivado de dicha actuación, procedió a regularizar las obligaciones tributarias de la recurrente a través del único instrumento legal: la liquidación tributaria. Por consiguiente, lo actuado por la Inspección se ajusta a las competencias que sobre comprobación e investigación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias tienen todos los sujetos pasivos, sin que tal actuación haya interferido en las competencias del Consejo de Diputados de reconocer el régimen de exenciones del artículo 14 de la Norma Foral 11/93. Por tanto, este segundo motivo al carecer de fundamentación jurídica debe desestimarse. El tercer motivo, la recurrente incurre en una contradicción dado que, tras denunciar que la sentencia recurrida no se refirió al tema PROMONAGÜELLES, S.L. , a continuación censura los argumentos recogidos sobre el tema en el Fundamento de Derecho Quinto. Sin perjuicio de remitirnos a la doctrina existente sobre la incongruencia omisiva de las sentencias, debemos concluir que no existe tal irregularidad, toda vez que la sentencia recurrida se pronunció sobre todos los temas sometidos a su análisis y, en su caso, a la consiguiente revisión. En definitiva, al igual que en los anteriores casos, procede la desestimación de este motivo casacional; suplicando a la Sala "dicte sentencia por la cual, desestimando el recurso de casación formulado de contrario, confirme íntegramente la sentencia de 19 de febrero de 2013 dictada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco , todo ello con los demás pronunciamientos que en Derecho hubiera lugar".

Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el día 18 de Marzo de 2015, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Es objeto del presente recurso de casación la Sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 19 de febrero de 2013, núm. 101/2013, dictada en el recurso núm. 190/2010 , interpuesto contra resolución, de 26 de noviembre de 2009, del Tribunal Económico Administrativo Foral de Guipúzcoa, estimatoria parcial de la reclamación económica administrativa 2008/0814, formulada contra la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002.

Sobre un supuesto similar al que nos ocupa se ha pronunciado este Tribunal en sentencia de 5 de mayo de 2014, rec. cas. 6030/2012 .

**SEGUNDO.-** El primer motivo de casación lo formula la parte recurrente al amparo del artº 88.1.d) de la LJCA , por infracción, causante de indefensión del artº 72.2 de la LJCA y arts. 62.1.e ) , 62.2 y 63 de la Ley 30/1992 , por inaplicación de los preceptos relativos a la nulidad de los actos dictados en aplicación de un precepto anulado por sentencia firme.

Plantea la parte recurrente la cuestión en litigio considerando que la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2008, RC 5647/2000 , confirmó la anulación del artículo 14 de la Norma Foral 11/93, 26 junio, y esa nulidad determinaba, a su vez , la nulidad sobrevenida del procedimiento de comprobación parcial seguido por la recurrente, nulidad, que además ya resultaba, como recoge la Sentencia antes indicada, de la consideración de dicho artículo 14 como ayuda de Estado ilegal, como consecuencia de la Decisión de la Comisión Europea del 20 diciembre de 2001, según recoge el acuerdo de la liquidación de la Subdirectora General de Inspección del 14 noviembre 2000 ( folio 896.)

La Sala de instancia, sin embargo no acogió la tesis de la parte recurrente basándose en los siguientes razonamientos, en lo que ahora interesa, que se pasa a exponer:

*"PRIMERO.- El recurso contencioso-administrativo se ha presentado contra el acuerdo de 26-11-2009 del Tribunal Económico- Administrativo Foral de Guipúzcoa que estimó parcialmente la reclamación...*

*El acuerdo recurrido desestimó las pretensiones de la recurrente sobre la aplicación de la exención prevista por el artículo 14 de la Norma Foral 11/1993 de 25 de Junio de medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica...*

*La recurrente, sucesora de Obarinsa SL. había aplicado un ajuste extracontable negativo por importe de 94.846.839, 09 euros con amparo en la exención establecida por el artículo 14 de la Norma Foral 11/1993.*

*La Subdirección General de Inspección notificó con fecha 20-7-2007 a la recurrente el inicio de actuaciones de comprobación parcial sobre : ... b) la correcta aplicación del Art. 14 de la Norma Foral 11/1993.*

*Con fecha 9-09-2008 se extendió acta de disconformidad y propuesta de liquidación con fundamento en: ... B) supresión del ajuste extracontable negativo aplicado con amparo en el Art. 14 de la Norma Foral 11/1993 y consiguiente incremento de la base imponible.*

*La liquidación tributaria derivada del mencionado acta fue aprobada con fecha 14-11-2008 por la Subdirección General de Inspección.*

**SEGUNDO.-** Los motivos del recurso se agrupan en dos bloques que corresponden a las dos cuestiones en que el acuerdo del TEAF de Guipúzcoa ha desestimado las respectivas pretensiones de la recurrente: la inaplicación de la exención prevista por el artículo 14 de la Norma Foral 11/1993...

Los motivos del recurso que se refieren a la primera de las cuestiones enunciadas son los siguientes :

1.- *La manifiesta incompetencia material del Servicio de Inspección para dejar sin efecto el beneficio fiscal (exención del artículo 14 de la N.F. 11/ 1993) reconocido por acuerdo del Consejo de Diputados de la D.F. de Gipuzkoa.*

2.- *La vulneración del principio de seguridad jurídica: los requisitos de la exención del artículo 14 de la N.F. 11/1993 comprobados por la Administración en el trámite de solicitud de ese beneficio no podían ser comprobados de nuevo por la Inspección como base de la regularización practicada por ese Servicio.*

3.- *La inaplicación de la exención prevista por el artículo 14 de la N.F. 11/1993 en razón a su anulación por sentencia del Tribunal Supremo implica la transformación del alcance parcial del procedimiento de comprobación en perjuicio de los derechos y garantías del contribuyente, y no solo es incongruente con el objeto del acuerdo de iniciación de ese expediente sino también con la liquidación resultante de la misma.*

**TERCERO.-** La anulación del artículo 14 de la Norma Foral 11/1.993 no convalida los vicios de que pueda adolecer el acto recurrido, pero si despliega sus efectos -ex tunc- sobre la relación jurídica concerniente

al Impuesto de sociedades del ejercicio 2002 ya que la liquidación de ese tributo aun no era firme a la fecha de aquella declaración.

El sometimiento pleno de los poderes públicos al ordenamiento jurídico ( artículos 9-1 y 103-1 de la Constitución española ) no consiente, en efecto, la aplicación del mencionado precepto una vez que el mismo ha sido anulado por sentencia - firme- del Tribunal Supremo de 24 de Junio de 2.008 ya que los efectos erga omnes de esa declaración no tienen otro límite que el de los actos que hubiesen adquirido firmeza con anterioridad a su pronunciamiento ( artículo 73 de la Ley Jurisdiccional ).

Así el hecho de que el expediente de comprobación parcial del Impuesto sobre sociedades de 2002 se hubiese iniciado en fecha anterior a la de la antedicha declaración de nulidad y se hubiese resuelto, en congruencia con su objeto, en atención a motivos distintos a la ineficacia sobrevenida del artículo 14 de la Norma Foral 11/1993 consecuencia de su anulación con efectos retroactivos no era óbice a la inaplicación de ese precepto y por consiguiente de la exención disfrutada por la recurrente con amparo en el mismo en el trámite de revisión económico-administrativa de la liquidación a que se contrae este recurso.

Por el contrario, la Administración a través bien de sus órganos de gestión bien de revisión no solo estaba facultada para proceder a la inaplicación ad casum del precepto anulado sino que tenía la obligación de hacerlo en cualquiera de las fases del procedimiento abierto para determinar el importe de la deuda tributaria afectada por la declaración de nulidad del precepto en que se había amparado la exención so pena de mantener la eficacia de una norma expulsada del ordenamiento.

La nulidad radical de las disposiciones contrarias a Derecho ( artículo 62-2 de la Ley 30/1992 ) constituye una cuestión de orden público cuyo planteamiento se sobrepone al de las cuestiones que, inicialmente, se hayan planteado de oficio o a instancia de parte en el procedimiento de aplicación de los tributos.

Por lo tanto, el que el objeto "inicial" de ese procedimiento concretado, en lo que hace al caso, en el acuerdo de iniciación del expediente de investigación fuese otro al de la simple inaplicación de la norma anulada no impedía la revisión de la exención amparada en esa norma no en vano de su validez antes que de la concurrencia de sus presupuestos dependía el disfrute de la exención aplicada al ejercicio objeto de aquellas actuaciones.

Si el órgano de revisión en vía económico-administrativa puede suscitar cualquier cuestión relacionada con las cuestiones planteadas en ese trámite por las partes con la misma o mayor razón puede fundar su resolución en la inaplicación al caso de la norma de cuya validez depende el resultado de la liquidación recurrida en esa instancia.

Sin otros límites que el de la firmeza de la liquidación tributaria o la prescripción de la acción ejercida para la determinación de la deuda la Administración debe revisar los actos de aplicación de los tributos realizados bajo la cobertura de una norma anulada. Y no hay en el ordenamiento un procedimiento específico con dicho objeto, sino que el mismo puede realizarse en cualquiera de los procedimientos previstos para la comprobación o investigación de los distintos elementos de la relación tributaria o con ocasión de su tramitación.

Desde esa consideración preferente del elemento normativo del tributo sobre los elementos formales y materiales que atañen a su aplicación tiene que decaer el argumento de la parte sobre la vulneración del principio de seguridad jurídica o indefensión causada por la alegada alteración del objeto del procedimiento de investigación.

La nulidad de la precitada norma foral no ha sido ni podía ser objeto de un procedimiento de inspección ya que lo que se puede investigar con alcance parcial o total son los elementos formales o materiales de los que depende la aplicación del tributo y no la aplicación o inaplicación "en abstracto" de las normas en que se ha amparado la liquidación presentada por el contribuyente. Y el propio recurrente ha podido oponerse y se ha opuesto a la inaplicación "in peius" de la norma anulada al punto de alegar su anulación como razón de la improcedente actividad inspectora realizada para comprobar el cumplimiento de los requisitos de la exención como si los efectos de la declaración judicial de nulidad no se produjesen "erga omnes" más allá del objeto del procedimiento tramitado".

**TERCERO.-** Para la parte recurrente la Sentencia recurrida infringe, por inaplicación, lo dispuesto en los preceptos citados en el motivo. Describe brevemente los antecedentes de hecho, dejando constancia que la empresa OBARINSA DOS SL., de la que es sucesora YEREGUI DESARROLLO SL., aplicó, en el ejercicio 2002, la exención prevista por el artículo 14 de la Norma Foral 11/1993, de 26 de Junio, de medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica (en adelante "artículo 14 de la Norma Foral"). Conforme a este precepto, quedaban exentas del Impuesto de Sociedades durante

un periodo de diez ejercicios fiscales las sociedades que se creasen entre la entrada en vigor de esta Norma Foral y el 31 de diciembre de 1994, siempre que se cumpliesen los requisitos que especificaba el número dos del precepto. La recurrente había sido autorizada para aplicar esta exención por el Acuerdo del Consejo de Diputados de la Diputación Foral de Gipuzkoa, de fecha 7 de diciembre de 1994, de autorización provisional para gozar del régimen de exención previsto en el artículo 14 de la citada Norma Foral 11/1993. La Subdirección General de Inspección notificó con fecha 20-07-2007 a la recurrente el inicio de actuaciones de comprobación parcial sobre: a) las operaciones de reestructuración empresarial realizadas por Obarinsa al amparo del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cesiones globales del activo y del pasivo, previsto en la Norma Foral 77/1996; b) la correcta aplicación del Art.14 de la Norma Foral 11/1993". En cuanto a esta última comprobación la comunicación del inicio de actuaciones de comprobación parcial aparecía referida a la comprobación del cumplimiento de "los requisitos relativos a la exención del artículo 14 establecida en la Norma Foral 11/1993, de 26 de junio, de Medidas Fiscales Urgentes de apoyo a la inversión e impulso a la actividad económica". En las alegaciones presentadas con fecha 21 de mayo a la propuesta de acta, se hizo constar expresamente la existencia de la "Decisión de la Comisión Europea, de fecha 20 de diciembre de 2001, por la que se declara el régimen contemplado en el artículo 14 de la NF 7/1993 como ayuda de Estado ilegal", alegando, en consecuencia, que "la colisión de dos procedimientos distintos, sobre un mismo asunto, y la primacía del Derecho Comunitario sobre el Derecho Nacional, tiene como consecuencia la nulidad de la comunicación del inicio de actuaciones de comprobación en lo que se refiere a la comprobación de los beneficios fiscales de la NF 11/1993". Poco después de estas alegaciones, la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2008 (recurso de casación n.º 5647/2002), confirmó la anulación del artículo 14 de la Norma Foral por Sentencia Firme, al desestimar el recurso de casación, interpuesto contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 28 de junio de 2002 (recurso n.º 2684/1993), que anuló dicho precepto. La nulidad sobrevenida del procedimiento de comprobación parcial en aplicación del artículo 14 de la Norma Foral 7/1993 resultaba ya, por tanto, no solo de la Primacía del Derecho Comunitario y del consiguiente desplazamiento de dicho precepto, sino de su anulación por Sentencia Firme. Sin embargo, el Acta de liquidación de la Subdirección General de Inspección de 14 de noviembre de 2011 desestimó las alegaciones sobre la necesidad de seguir un procedimiento de recuperación de ayudas e ignoró la declaración por Sentencia firme de la nulidad del artículo 14 de la Norma Foral, procediendo a aplicar este precepto para declarar el incumplimiento sobrevenido de sus condiciones (fundamento jurídico quinto del Acta de liquidación). Se recurrió dicho Acuerdo de la Subdirectora General ante el Tribunal Económico Administrativo Foral (TEAF), alegando la nulidad del procedimiento de comprobación parcial como consecuencia de la anulación, y consiguiente inaplicabilidad, del artículo 14 de la Norma Foral 11/1993, en razón de su anulación por la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2008, además de la improcedencia de aplicar la revalorización prevista en el régimen especial de fusiones de la Norma Foral 7/1996 a determinadas operaciones de reestructuración empresarial. El TEAF, en su resolución de 26 de noviembre de 2009, estimó únicamente la pretensión en cuanto a la revalorización de determinados bienes pero desestimó el recurso en cuanto a la nulidad del procedimiento aplicado al amparo de lo previsto en la Norma Foral 11/1993.

En definitiva, la cuestión que plantea la parte recurrente se circunscribe a que iniciado un procedimiento de comprobación parcial para examinar si concurre los requisitos de la exención aplicada, declarada nula la norma sobre que justifica la exención, artº 14 de la Norma Foral 11/1993 por sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2008, RC 5647/2000, dicha nulidad sobrevenida de la misma conlleva necesariamente la nulidad sobrevenida del procedimiento de comprobación parcial, nulidad que además ya resultaba de la consideración de dicho artº 14 como ayuda de Estado ilegal, como consecuencia de la Decisión de la Comisión Europea de 20 de diciembre de 2001. Por lo que considera que *"La Sentencia objeto de recuso incurre, por lo expuesto, en una incorrecta interpretación de la resolución del TEAF, que resulta lesiva de los derechos de defensa de mi representada y que conduce a una infracción, por inaplicación, tanto del artículo 72.2 de la LJCA como de los artículos de la Ley 30/1992 que disponen la nulidad de los actos dictados en aplicación de un acto anulado y al margen del procedimiento legalmente establecido. Como consecuencia de la infracción de estos preceptos, el motivo debe ser estimado y, por ello, casada la Sentencia"*.

**CUARTO.-** Considera la parte recurrida que la parte recurrente realiza una lectura errónea de la resolución del TEAF, recogiéndose en la misma una interpretación correcta de los arts. 72 y 73 de la LJCA, puesto que parte de que siendo nulo el artº 14 por sentencia firme, ello impide pronunciarse sobre las cuestiones planteadas por la recurrente respecto de la aplicación de la exención prevista en el citado artº 14, resultando los motivos opuestos erróneos en cuanto no combaten la ratio decidendi de la resolución.

**QUINTO.-** Son hechos relevantes a tener en cuenta los siguientes:

- La Subdirección General de Inspección notificó a la recurrente, con fecha 20 de julio de 2007, el inicio de actuaciones de comprobación parcial sobre: a) las operaciones de reestructuración empresarial realizadas por Obarinsa al amparo del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cesiones globales del activo y del pasivo, previsto en la Norma Foral 7/1996; b) la correcta aplicación del Art. 14 de la Norma Foral 11/1993.

- En el acta de disconformidad, de fecha 8 de septiembre de 2008, número 0800728, extendida a la recurrente respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002, folios 968 a 984 del expediente, en la que se suprimió el ajuste extracontable negativo aplicado por la recurrente por importe de 94.846.839,09 euros, en base a la exención prevista en el artículo 14 de la Norma Foral 11/ 93, se analiza, punto 2 , la problemática suscitada respecto del referido artículo, folios 977 a 981. Lo mismo sucede con el informe ampliatorio de igual fecha, folios 992 a 994, 997, 998, 1006 a 1012 y 1014.

- El acuerdo de la liquidación de la Subdirectora General de Inspección del 14 noviembre de 2008 también analiza dicha cuestión, así los folios 886,894 a 898, 900,902, 906 y 919 a 927.

- Como se desprende claramente de las fechas indicadas, aunque la regularización a la recurrente se inició con anterioridad a la STS del 24 junio 2008 , lo cierto es que el acuerdo de liquidación del 14 noviembre 2008, es posterior a dicha sentencia.

- Asimismo también era posterior la resolución del TEAF, de 9 noviembre 2009, folios 1393 a 1404, ante quien presentó escrito de alegaciones la parte en data 16 marzo 2009, folios 1313 a 1345, y en cuyo Fundamento de Derecho Primero, folios 1316 a 1319, tras invocar la mencionada sentencia del Tribunal Supremo, aquella solicitaba la nulidad de todo el procedimiento inspector llevado a cabo en base a un precepto anulado.

- Sin embargo, el órgano administrativo, no sin antes recalcar en su Fundamento de Derecho Cuarto, folio 1396 párrafo cuarto, la paradoja en que incurría la recurrente al defender en primer lugar la nulidad del procedimiento inspector y de la liquidación con que termina y después argumentar sobre la procedencia de la aplicación del contenido de dicho precepto, así como que no era cierta la afirmación de la recurrente de que sólo se había comprobado la aplicación de la exención, folio 1397, párrafo dos, afirmación que hemos de compartir a la vista del expediente administrativo, a la hora de analizar los efectos de la sentencia firme del Tribunal Supremo y tras citar los artículos 72 y 73 de la Ley 29/1998, de 13 julio , reguladora de la Jurisdicción, realizaba una afirmación, folio 1398, párrafo 4, a la que hace expresa referencia el recurso. "Por lo tanto, resulta que la sentencia que anuló el artículo 14 de la Norma Foral 11/1993, que en la actualidad sí es firme, impide por completo su aplicación en aquellos casos en los que las liquidaciones no sean aún firmes, como es la que aquí se impugna. En consecuencia, no procede efectuar pronunciamiento alguno sobre las cuestiones planteadas en esta reclamación al respecto de la aplicación de la exención prevista en dicho artículo".

Cabe preguntarse qué incidencia debe tener la declaración de nulidad del precepto que recoge la exención, cuando aun no es firme el acto de aplicación de la misma. Desde un punto de vista material, por mor de los arts. 72 y 73 de la LJCA , y los efectos erga omnes y ex tunc de las sentencias que anulan una disposición de carácter general, conlleva insoslayablemente la pérdida de la exención, esto es, en el caso que nos ocupa no parece discutible afirmar que la parte recurrente no tenía derecho a la exención que se aplicó.

Desde el punto de vista formal, aplicada una exención a la que ya no se tenía derecho por la causa sobrevenida vista y no siendo firme la autoliquidación practicada, lo procedente es la regularización mediante el procedimiento adecuado, como puede ser el de comprobación parcial para dejar sin efecto la exención aplicada a la que no se tenía derecho. La cuestión a dilucidar simplemente se desenvuelve en responder si en el curso de un procedimiento de comprobación parcial iniciado para comprobar los requisitos para la correcta aplicación de la exención, dejada sin efecto esta por la causa vista, procede iniciar un nuevo procedimiento a dicho efecto o, por el contrario, resulta adecuado dejar sin efecto la misma en el procedimiento en curso.

Desde luego, lo que carece de sentido alguno, ni tiene amparo jurídico, es que declarada la nulidad del precepto, por ende, ante la falta de firmeza de la liquidación del ejercicio de 2002 que se estaba comprobando parcialmente, no teniendo derecho en modo alguno a la exención, es que en el procedimiento que se seguía se hubiera procedido por los órganos inspectores a examinar la concurrencia de los requisitos necesarios para tener derecho a aplicar la exención declarada nula. De suerte que en contra de lo afirmado por la parte recurrente la resolución del TEAF resultaba de todo punto coherente, pues siendo el artº 14 inaplicable por haberse declarado nulo, lo que no cabía es hacer un examen de los presupuestos fácticos necesarios para la aplicación del referido recurso. Cosa distinta, y este es el sentido que se desprende de sus términos, era considerar la procedencia del procedimiento seguido para dejar sin efecto la exención por haber sido

declarada nula; y al efecto lo procedente era examinar si el procedimiento a través del cual se había iniciado la comprobación parcial sobre viabilidad de la exención en base a la concurrencia de los requisitos para su aplicación, resultaba el cauce adecuado al efecto, encontrándonos, y así consta, que al sobrevenir la nulidad del precepto, con efectos erga omnes y ex tunc, durante su tramitación las garantías y derechos del contribuyente quedaron salvaguardadas al tener pleno conocimiento de dicha nulidad durante su tramitación reaccionando mediante las alegaciones que al respecto tuvo por conveniente, por lo que resulta incuestionable que no sufrió indefensión alguna, puesto que por el motivo por el que se dejó sin efecto la exención fue conocido y opuso al mismo lo que tuvo por conveniente. Por tanto, si en el procedimiento de comprobación parcial seguido, mediando una causa sobrevenida como la vista, se observan y respetan los derechos y garantías del contribuyente, especialmente el derecho de audiencia, ningún obstáculo formal cabe oponer para que se concluyera el mismo dejando sin efecto una exención a la que materialmente ningún derecho tenía la parte recurrente desde la declaración de nulidad del precepto que le servía de soporte legal.

La nulidad radical de las disposiciones contrarias a Derecho constituye una cuestión de orden público, como se afirma en la sentencia (Fundamento de Derecho Cuarto, página cinco, párrafo dos), la consecuencia directa de la inaplicación del precepto era evidentemente la pérdida de la exención, y no olvidemos que el objeto de la comprobación parcial era comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en, su caso, proceder a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de la pertinente liquidación dejando sin efecto la exención por aplicación de una causa sobrevenida durante el curso del procedimiento, la declaración de nulidad del artº 14 por sentencia firme. No cabe confundir, pues, la nulidad radical del precepto y sus consecuencias como era el decaimiento de las ventajas en el mismo reconocidas, con el procedimiento seguido cuyo objeto era precisamente verificar la bondad jurídica de la exención aplicada en orden a que la liquidación de una deuda tributaria responda a las exigencias del principio de legalidad, si la exención aplicada ya no tenía soporte legal alguno, lo procedente, respetados derechos y garantías procedimentales, era dejar sin efecto la exención. A lo cual venía obligada la Administración puesto que como recuerda el Tribunal Constitucional el deber de contribuir vincula, no sólo a los ciudadanos, sino también a los poderes públicos, obligados a exigir en condiciones de igualdad esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto su capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación; por lo que aplicada una exención indebida el efecto principal derivado del procedimiento de comprobación no podía ser otro que se produzca el restablecimiento de la legalidad alterada a su estado originario.

Afirma la parte recurrente que " *No se trataba, por tanto, de aplicar el precepto anulado, sino los artículos que declaran la nulidad de los actos dictados en aplicación de un precepto anulado y al margen de un procedimiento legalmente establecido [ artículos 63 y 62.1.e) de la LRJAP ]*". Sin embargo, no acierta la parte recurrente a señalar cuál es dicho procedimiento legalmente establecido al que alude, ni tampoco adivinamos porqué el procedimiento de comprobación parcial sobre la procedencia de una exención aplicada indebidamente no es el procedimiento adecuado, ni a justificar que una vez comprobada la improcedencia de la exención aplicada en el curso de un procedimiento de comprobación careciera de potestad la Administración para reaccionar contra la misma declarándola y llevando esa declaración a sus consecuencias desarrollando la actividad necesaria para devolver las cosas al estado anterior a que la vulneración se produjera, pues la nulidad de la norma, ya se ha dicho produce efectos erga omnes y ex tunc, cuando por así imponérselo principios elementales lo inmediato e ineludible es promover que los efectos de la ilegalidad cesen cuanto antes, respetando los derechos y garantías del interesado, tal y como ha sucedido en este caso, pues carece de sentido que declarada la nulidad de una disposición por sentencia firme, se ejerza una nueva actuación anulatoria de sus efectos cuando ya existe un procedimiento en el que se está precisamente dilucidando la corrección jurídica de los efectos que tenían como soporte la norma anulada.

**SIXTO.-** El segundo motivo lo formula la parte recurrente al amparo del artº 88.1.d) de la LJCA , por infracción de lo dispuesto en los arts. 12.1 y 13.3 de la Ley 30/1992 , en relación con la letra b) de su artº 62.1, por inaplicación de las reglas reguladoras de la competencia de los órganos administrativos.

La sentencia impugnada consideró que el Servicio de Inspección no puede considerarse incompetente por razón de la materia cuando su actuación se incardinó no ya para el reconocimiento del beneficio fiscal, sino para su disfrute o aplicación o si se quiere consolidación de determinados ejercicios dentro de la potestad de regularización de la situación del sujeto pasivo, arts. 111.3 y 135 de la Norma Foral 2/2005.

En cambio, considera la parte recurrente que la Sentencia recurrida infringió, por inaplicación, los citados preceptos. El beneficio fiscal que fue objeto de procedimiento de comprobación parcial había sido otorgado por Acuerdo del Consejo de Diputados de la Diputación Foral de Gipuzkoa de 7 de diciembre de 1994, previa solicitud presentada ante el Departamento de Hacienda y Finanzas otorgada para un periodo de diez

años previa la comprobación de la documentación aportada por los solicitantes para verificar el cumplimiento de los requisitos contemplados en el artículo 14 de la Norma Foral, a los que se condiciona su concesión. Por lo que la Subdirectora General de Inspección carecía manifiestamente de competencia para declarar unilateralmente la inaplicación del régimen de exención. El "declarar la inaplicación" de la exacción fiscal equivale a "revocarla" o "dejarla sin efecto" sin que se haya llevado a cabo una delegación de competencias en los órganos de inspección. La apreciación de la "viabilidad o no de la aplicación" de la exacción fiscal se hizo con carácter previo a su otorgamiento por el Acuerdo del Consejo de Diputados de la Diputación Foral, sin perjuicio de que, al quedar el beneficio condicionado al cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 14 de la Norma Foral, con posterioridad a su concesión los órganos con competencias para instruir los diferentes procedimientos de aplicación de los tributos puedan, con ocasión del ejercicio de sus competencias, comprobar que en la actividad de una entidad a la que se haya concedido la exacción se ha producido un incumplimiento sobrevenido de los requisitos establecidos en dicho precepto. En tales supuestos, debe procederse necesariamente a instruir un procedimiento de revocación de la concesión del citado beneficio, con anterioridad a dictar los actos administrativos de regularización de la situación tributaria del contribuyente. Por ello señala que la Sentencia objeto de recuso infringe de esta forma, por inaplicación, las reglas reguladoras de la competencia de los órganos administrativos contenidas en la Ley 30/1992 (en especial, en los artículos 12.1 y 13.2), y en relación a ello lo dispuesto en el artículo 62.1.b) de dicha Ley, que declara la nulidad de pleno derecho de los actos dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.

Para la Administración recurrida el propio párrafo 7 del tantas veces citado artº 14 de la Norma Foral 11/1993, prevé la circunstancia de que se incumplan los requisitos exigidos para la aplicación de dicho régimen o se descubran ingresos no declarados, con la consiguiente pérdida del régimen de exención, pero sin que se señale el órgano encargado de comprobación de estos requisitos; pero el Decreto Foral 34/1990 vigente al tiempo del reconocimiento de la exención, como la Norma Foral 2/2005, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa, reconocen la competencia de la Inspección para realizar comprobaciones e investigaciones tendentes al correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, expresamente el artº 142 reconoce a la Inspección la competencia para comprobar e investigar y a la correspondiente regularización. Por lo que ha de distinguirse la competencia del Consejo de Diputados para el reconocimiento del régimen de exención y otra la competencia de la Inspección para comprobar el cumplimiento de los requisitos legales y dictado de las liquidaciones tributarias derivadas de su actuación de comprobación e investigación.

Lo dicho en el Fundamento anterior resulta suficiente a los efectos de desestimar el presente motivo de casación, puesto que como se puso de manifiesto, y en este línea se mueve la oposición a este motivo de casación por parte de la Administración, la liquidación practicada que deja sin efecto la exención aplicada por la parte recurrente en su autoliquidación, lo fue en el legítimo ejercicio de la potestad que tiene atribuida el órgano actuante de conformidad con la legislación señalada en la Sentencia impugnada y recordada por el Sr. Letrado de la Diputación Foral de Guipúzcoa. Las CCAA son competentes para la inspección de sus tributos propios, disponiendo de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas funciones de inspección.

No estamos ante un supuesto de revocación de la exención por órgano distinto al que la reconoció y sin procedimiento a propósito, ni cuando se deja dicho que con la regularización se inaplica la exención prevista en una norma anulada por sentencia firme se está utilizando un eufemismo para esconder que en realidad se trata de una verdadera revocación, tal y como defiende la parte recurrente. Como ella misma pone de manifiesto y es subrayado por la parte recurrida ni siquiera estamos ante un acto declarativo de derecho perfecto, en cuanto que la eficacia de la exención reconocida se condicionaba a la concurrencia de determinados requisitos, por lo que sólo cabría hablar de validez y eficacia de la exención reconocida por el Acuerdo del Consejo de Diputados de la Diputación Foral de Guipúzcoa desde que se dan y concurren todos los requisitos que lo integran, lo que traducido al caso que nos ocupa la exención que hizo valer la parte recurrente en el ejercicio de 2002 sólo procedía de concurrir los requisitos dispuestos al efecto, esto es, no existía un acto declarativo de derecho para aplicar la exención del artº 14 del Decreto Foral 11/1993 durante un período de diez años, puesto que la eficacia de la misma aparece condicionada legalmente.

La regularización llevada a cabo por el órgano que tiene atribuida la competencia para comprobar y liquidar en cuanto no acoge la exención por la nulidad de la norma que le sirve cobertura, en modo alguno está revocando un acto previo declarativo de derecho, no sólo por las características y naturaleza de la exención prevista, sino porque, como se ha puesto de manifiesto, en este caso no opera la voluntad de la Administración dejando sin efecto un acto, sino que su actuación viene impuesta por el mandato imperativo que emana de la declaración de nulidad por sentencia firme de la norma que amparaba la exención, y decaída aquella decae

por las razones anteriormente explicada la exención, lo que obligaba a la regularización en los términos vistos pues no existe norma ya que habilite la exención indebidamente aplicada

**SÉPTIMO.-** El tercer y último motivo lo articula la parte recurrente por el cauce que ofrece el artº 88.1.c) de la LJCA , por incongruencia omisiva de la sentencia recurrida. En concreto afirma la parte recurrente que " *La concurrencia de este motivo de casación se deduce de modo patente de la lectura del fundamento de derecho quinto de la Sentencia recurrida*", denunciando como infringidos los artículos 33 y 67 de la Ley de esa Jurisdicción, así como los artículos 208 y 218 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y, en último término, el artículo 24.1 de la Constitución , por la falta de tutela judicial efectiva e indefensión que provocan. Alude la parte recurrente que la Sentencia no se ha pronunciado sobre el motivo alegado relativo a la incorrección, por arbitraria, de la resolución del TEAF que desestimó la aplicación del régimen especial de fusiones previsto en el artículo 96-3 de la Norma Foral 7/1996 del Impuesto sobre sociedades a la operación de fusión por absorción de Promonagüelles SL., y consiguiente revalorización de la finca "Las Cañas" adquirida y transmitida por Obarinsa SL., y, en cambio, estimó la misma pretensión en relación a la revalorización de los bienes adquiridos en la fusión impropia del Paseo Marítimo de Málaga Dos SL. en el mismo año.

A lo dicho anteriormente añade la parte recurrente lo siguiente: " *En su fundamento jurídico quinto, la Sentencia recurrida reconoce expresamente que el criterio aplicado por el TEAF fue distinto en ambas operaciones, pero se limita a afirmar apodícticamente que <<además de las diferencias entre ambas operaciones (¿cuales?) no se pueden invocar los principios de vinculación de la Administración a sus propios actos y de confianza legítima ante una resolución que no procede de la Administración gestora del tributo sino de su órgano de revisión y que se ha dictado en unidad de acto>> Y añade la Sentencia: <<si se aceptase el planteamiento de la recurrente sobre la identidad sustancial de supuestos el acuerdo del TEAF habría incurrido en un defecto de incongruencia interna en la aplicación del mencionado régimen pero no en la vulneración de los principios invocados por el recurrente (...>> '*

*Yerra, sin embargo, la Sentencia recurrida al afirmar que esta parte había motivado su recurso únicamente en la infracción de estos principios: como se puede comprobar en la demanda (Pág. 54), esta parte alegó que "teniendo en cuenta que las operaciones son idénticas en uno y otro caso, entendemos incongruente la justificación dada por el TEAF (por lo que) a juicio de esta parte no cabe sino calificar la fundamentación del TEAF como arbitraria, inconsistente e incongruente, produciendo una evidente situación de indefensión a mi representado".*

*Y, aun cuando no hubiese sido alegado, como sí lo fue, al tratarse de una infracción de preceptos constitucionales debía apreciarse de oficio por el Tribunal y, de constatarse su concurrencia, conducir derechamente a la declaración de nulidad de pleno derecho de la resolución recurrida conforme a lo dispuesto en el artículo 62.1.a) de la Ley 30/1992 .*

*La Sentencia no entra, sin embargo, a valorar este motivo, pues ello hubiera exigido un juicio sobre la identidad entre las operaciones invocada por esta parte".*

Centrando el motivo parte recurrente no en una deficiente motivación, sino en la ausencia absoluta de fundamentación del criterio por el que se desestima el motivo, quedando sin consideración alguna su argumento sustancial hecho valer en la demanda.

A los efectos de examinar si se ha producido la incongruencia omisiva que denuncia la parte recurrente es preciso partir de los términos en los que se pronunció el TEAF. En los Fundamentos Quinto y Sexto de esta resolución se examina la procedencia o no de la revalorización efectuada por Obarinsa, S.L. de los bienes adquiridos en la fusión impropia de la sociedad Paseo Marítimo de Málaga Dos, S.L., en aplicación de lo previsto en el artº 96.3 de la Norma Foral 7/1996, estimando la resolución del TEAF la pretensión actuada y ordenando realizar nueva liquidación.

Esta es la operación que a entender de la parte recurrente es idéntica a la operación de fusión por absorción de Promonagüelles SL., y consiguiente revalorización de la finca "Las Cañas" adquirida y transmitida por Obarinsa SL., por lo que debió de tener el mismo tratamiento tributario.

Sin embargo, si atendemos al Fundamento Jurídico Séptimo del TEAF, se desestimó en este caso la procedencia de revalorización del inmueble adquirido en la fusión por absorción de la sociedad Promonagüelles, S.L., siendo la causa determinante de la desestimación la falta de prueba de la realidad de las prestaciones estipuladas en el contrato, no su precio, sino su realidad, cuando la carga de la prueba correspondía al obligado tributario, " *lo que se desprende del expediente es que, a solicitud de la Inspección, el obligado tributario fundamentó el precio que se dice pagado por las participaciones en la existencia de un*

*contrato y que, al no haberse probado la realidad del contenido de este, no se tiene en cuenta como valor de adquisición de las participaciones la parte del precio atribuido a tal contrato"; lo que le hace concluir al TEAF que "En consecuencia con lo expuesto, dado que la reclamante no aporta es esta instancia documentación adicional alguna que acredite la realidad del contrato, resulta que sigue sin justificarse que la adquisición de las participaciones de Promonagüelles, S.L., se efectúa a un precio superior al valor teórico de las mismas de tal contrato, por lo que debemos conformar el valor tenido en cuenta por la Inspección, y, por lo tanto, confirmar asimismo que, a efectos fiscales, no procede la revalorización del valor de adquisición para Obarinsa, S.L. de la finca transmitida en 2002 al anular la participación de la entidad absorbida".*

A esta diferencia sustancial se refiere la Sala de instancia, diferencia que justificó que se aceptara la revalorización de los bienes adquiridos en la fusión impropia de Paseo Marítimo de Málaga Dos, S.L., y no el de la finca "Las Cañas" en la fusión por absorción de Promonagüelles, S.L., como expresamente se recoge en el Fundamento Jurídico Quinto de la Sentencia con referencia específica de la resolución del TEAF de Guipúzkoa.

Bastaba la lectura de la Sentencia y la referencia a la resolución del TEAF para conocer a qué diferencia se estaba refiriendo la Sentencia de instancia, evidentemente.

Con todo la parte recurrente, obviando las razones del distinto trato recibido en relación con dos operaciones que, al menos, aparentemente eran idénticas, en su demanda sigue insistiendo en dicha identidad detallando los actos negociales llevados a cabo en aquella primera fusión impropia, y en lo que ahora interesa, en el apartado "Quinto" funda su oposición a lo resuelto por el TEAF en la incongruencia de los resultados respecto de dos operaciones idénticas y en la actuación del TEAF contraria a la doctrina de los actos propios, *"En efecto, la inseguridad generada a mi representada como consecuencia de la incongruente actuación administrativa, debe ser aquí alegada, con fundamento en la vulneración de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima"*,

Respecto de la incongruencia, pues considera que en dos operaciones idénticas, considerándose correcta en el primer caso la revalorización, *"a juicio de esta parte no cabe sino calificar la fundamentación del TEAF como arbitraria, inconsistente e incongruente, produciendo una evidente situación de indefensión a mi representado"*, la Sala de instancia, como ha quedado claramente despejado, la rechaza remitiéndose a la resolución del TEAF y a la diferencia entre ambos supuestos (en los términos expuestos en los que se pronunció el TEAF en su resolución, Fundamento Jurídico Séptimo), esto es, en el primer caso si existió prueba para proceder a dicha revalorización, en el segundo supuesto no se acreditó la certeza del contenido del contrato. La Sala de instancia claramente se pronunció sobre esta denuncia de incongruencia y arbitrariedad y lo hizo de forma motivada, escuetamente si se quiere pero suficiente.

Respecto de que la resolución del TEAF era contraria a la doctrina de los actos propios, con infracción de los principios de confianza legítima y seguridad jurídica, también recibió respuesta en la Sentencia impugnada, *"no se puede invocar los principios de vinculación de la Administración a sus propios actos y de confianza legítima ante una resolución que no procede de la Administración gestora del tributo sino de su órgano de revisión y que se ha dictado en unidad de acto"*, e insiste sobre la inexistencia de acto previo como presupuesto necesario para el apartamiento injustificado.

Se podrá estar de acuerdo o no con los razonamientos de los que se ha servido la Sala pero no cabe sostener que hubo incongruencia omisiva, pues esta se produce cuando en la sentencia no se resuelve alguna de las cuestiones controvertidas en el proceso, recordemos que *" (...) desde la STS de 5 de noviembre de 1992, esta Sala viene señalando determinados criterios para apreciar la congruencia o incongruencia de las sentencias, advirtiendo 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 oposiciones que se han planteado ante el órgano jurisdiccional. No sucede así 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.*

*Asimismo, esta Sala tiene declarado que el principio de congruencia no requiere una correlación literal entre el desarrollo dialéctico de los escritos de las partes y la redacción de la sentencia. El requisito de la*

*congruencia 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). Basta con que la sentencia se pronuncie categóricamente sobre las pretensiones formuladas ( sentencias del Tribunal Supremo de 11 de abril de 1991 , 3 de julio de 1991 , 27 de septiembre de 1991 , 25 de junio de 1996 y 13 de octubre de 2000 , entre otras muchas). Y se han de ponderar, además, las circunstancias singulares para inferir si el silencio respecto de alguna pretensión ejercitada debe ser razonablemente interpretado como desestimación implícita o tácita de aquélla ( sentencias del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 1993 y 5 de febrero de 1994 )...".*

En el caso que nos ocupa, como se ha dicho, existe una respuesta que satisface los requisitos constitucionales mínimos de la tutela judicial como se ha analizado atendiendo al tenor literal de la resolución impugnada en la instancia y la referencia que a la misma se contiene en la Sentencia en la que se pone en evidencia las diferencias que señala la Sala de instancia.

**SÉPTIMO.-** En atención a los razonamientos anteriores, procede declarar la desestimación del recurso de casación, lo que determina la imposición de costas a la parte recurrente, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 139 de la LJCA .

La Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el art. 139.3 de dicho texto legal , señala 8.000 euros como cuantía máxima de las referidas costas.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y por la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución

## FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto contra la Sentencia de 19 de febrero de 2013, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco , recaída en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 190/2010, con expresa imposición de costas a la parte recurrente, con el límite cuantitativo expresado en el último de los fundamentos jurídicos.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico **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, el Secretario. Certifico.