

El TS aclara cuándo puede aplicarse el criterio de graduación de reincidencia para la imposición de sanciones en materia tributaria

Se confirma por el TS la sentencia impugnada por el Abogado del Estado que anuló las sanciones tributarias impuestas a la mercantil actora por la comisión de diversas infracciones aplicando para fijar su importe el criterio de graduación de reincidencia del art. 187.1 a) de la LGT.

La Sala basa su fallo en la respuesta dada a la cuestión que se plantea que consiste en determinar cuándo una sanción tributaria debe considerarse firme en vía administrativa a los efectos de aplicar, en una infracción posterior, para sancionar, el criterio de reincidencia del art. 187.1 a), si en el momento de dictarse la resolución expresa o transcurrido el plazo de un año establecido en el art. 240 de la LGT para considerarla desestimada por silencio administrativo. Tal y como considera la sentencia recurrida la firmeza, en los casos en que se interponga una reclamación económico-administrativa, se produce al año de interposición de la misma, fecha en la que el interesado puede considerar desestimada su reclamación y acudir ya a la vía administrativa. De esta forma cuando el obligado tributario cometió una segunda infracción de la misma naturaleza que la primera, ya había transcurrido el plazo de cuatro años para aplicar el criterio de graduación del art. 187.1 a) de la LGT.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 04/10/2022

Nº de Recurso: 5518/2020

Nº de Resolución: 1237/2022

Procedimiento: Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)

Ponente: MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso

SENTENCIA

Madrid, a 4 de octubre de 2022.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 5518/2020, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia dictada el 21 de mayo de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 983/2018 deducido contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 17 de mayo de 2018, relativa a liquidaciones practicadas por el concepto de IVA 2010 a 2013 e Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009 a 2012.

Ha comparecido como parte recurrida la procuradora doña Maria Mercedes Ruiz-Gopegui González, en representación de la mercantil CAN PIPA SL.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 21 de mayo de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó parcialmente el recurso 983/2018, promovido por la mercantil CAN PIPA SL. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de 17 de mayo de 2018, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa deducida contra los acuerdos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Cataluña, por el concepto de IVA 2010 a 2013 e Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009 a 2012.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLO: 1º.- ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo núm. 98312.018 interpuesto por la representación de CAN PIPA SL contra la resolución del TEARC de fecha 17 de mayo de 2018, ANULANDO exclusivamente el pronunciamiento de la misma referido a la aplicación de los criterios de graduación de las sanciones, en concreto el art. 187.1 a) LGT para adaptarlo a lo recogido en el FJ Décimo. Se desestima todo lo demás.

2º:- No. se hace imposición, de costas".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. El procurador don Juan Manuel Bach Ferré, en representación de la mercantil Can Pipa, S.L., y el abogado del Estado, en la representación que legalmente le corresponde, prepararon recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, las partes recurrentes identifican como normas infringidas, las siguientes:

1.1. La representación procesal de Can Pipa SL, los artículos 178, 179, 183 y 191.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 103.3, 210.4 y 211.3 LGT, 24.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el reglamento general del régimen sancionador tributario (BOE de 28 de octubre), todos ellos vinculados con el artículo 24.2 de la Constitución española.

1.2. El Abogado del Estado el artículo 187.1.a) LGT, en relación con el artículo 240 de la misma.

2. La Sala de instancia, por auto de 4 de septiembre de 2020, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido recurrentes y recurridas ante esta Sala dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 24 de marzo de 2021, acordó:

" 1º) Admitir el recurso de casación RCA/5518/2020, preparado por el abogado del Estado, en la representación que le es propia, contra la sentencia dictada el 21 de mayo de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó parcialmente el recurso 983/2018.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Dilucidar cuando una sanción tributaria debe considerarse firme en vía administrativa a los efectos de aplicar, en una infracción posterior, para sancionar, el criterio de la reincidencia del artículo 187.1.a) LGT/2003 , si en el momento de dictarse resolución expresa o transcurrido el plazo establecido en el artículo 240 LGT/2003 para considerarla desestimada por silencio administrativo.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: artículo 187.1.a) LGT, en relación con el artículo 240 de la misma.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Inadmitir el recurso preparado por el procurador don Juan Manuel Bach Ferré, en representación de la mercantil Can Pipa, S.L., asistido por el letrado don Ramir Piera Pellicer, conforme al artículo 90.4.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por pérdida sobrevenida del interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en lo concerniente a la identificación de forma automática de la simulación con el efecto sancionador. Todo ello con imposición de las costas causadas a la parte recurrente, con el límite máximo de 1.000 euros por todos los conceptos (artículo 90.8 de la LJCA), en tanto que ha existido personación por parte del abogado del Estado".

2. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 17 de mayo de 2021, que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, y en el que alega, en términos similares al escrito de preparación, que "[...] la falta de resolución en el plazo de un año por parte del Tribunal Económico- Administrativo Regional no implica firmeza en vía administrativa. El efecto de entender desestimada la reclamación económico-administrativa por el transcurso de un año sin resolución expresa sólo supone una garantía para el contribuyente y sus posibilidades de defensa permitiéndole recurrir frente a la inactividad de la Administración".

Considera que "al margen del desajuste temporal que puede producirse en casos como este, que puede permitir, cuando se confirma la sanción y se desestima la reclamación, favorecer a la Administración cuando llega el momento de imponer una nueva sanción al obligado, ofrece más seguridad jurídica partir siempre de la fecha de la resolución expresa del Tribunal y considerar por tanto que la firmeza en vía administrativa aparece con esa resolución y no antes, estando perfectamente definidos en la Ley los efectos derivados del retraso entre los que no está considerar firme en vía administrativa la sanción impugnada".

Termina solicitando de esta Sala: "[...] dicte sentencia por el que estimándolo case la sentencia recurrida y declare que una sanción tributaria debe considerarse firme en vía administrativa, a los efectos de aplicar, en una infracción posterior, para sancionar, el criterio de la reincidencia del artículo 187.1.a) LGT/2003, en

el momento de dictarse resolución expresa, para, acto seguido, dictar fallo por el que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia confirmando la resolución del TEARC".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

La procuradora doña María Mercedes Ruiz-Gopegui González, en representación de la mercantil Can Pipa SL, recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 6 de julio de 2021, en el que solicita "[...] desestimar el recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado, confirmando la Sentencia recurrida en el sentido que la firmeza de la resolución sancionadora se produjo en el momento en que quedó expedita y abierta la vía jurisdiccional contencioso-

administrativa por el transcurso del plazo de un año desde la interposición de la reclamación económico-administrativa".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 8 de julio de 2021, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesaridad de dicho trámite atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 16 de junio de 2022 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 27 de septiembre de 2022, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación.

1. El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sala de este orden jurisdiccional en Cataluña, y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión que consiste, según se afirma, en dilucidar cuándo una sanción tributaria debe considerarse firme en vía administrativa a los efectos de aplicar, en una infracción posterior, para sancionar, el criterio de la reincidencia del artículo 187.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, si en el momento de dictarse resolución expresa o transcurrido el plazo establecido en el artículo 240 LGT/2003 para considerarla desestimada por silencio administrativo.

2. Los hechos del litigio relevantes para su resolución, que aparecen recogidos en el auto admisión, son los siguientes:

2.1. Como consecuencia de unas actuaciones de regularización tributaria por IVA de 2010 a 2013 e IS de 2009 a 2012, seguidas cerca de la entidad CAN PIPA, S.L., la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT en Cataluña, en diversas fechas del año 2015, impuso a la empresa sanciones por la comisión de determinadas infracciones tributarias aplicando para fijar su importe el criterio de graduación de reincidencia del artículo

187.1.a) LGT/2003.

2.2. Contra dichas sanciones, la obligada tributaria formuló reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Cataluña que, por resolución de 17 de mayo de 2018, las desestimó, confirmando las sanciones impuestas.

2.3. Contra dicha resolución, la interesada formuló recurso contencioso-administrativo ante la Sección Primera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, recurso núm. 983/2018, dictándose sentencia en fecha 21 de mayo de 2020, que estimó parcialmente el recurso.

El razonamiento de la sentencia, recogido en el fundamento jurídico décimo, es el siguiente:

"[...] En definitiva, mantiene que por el hecho de que el TEARC haya resuelto la reclamación económico-administrativa en fecha de 29.10.2009 (notificada el 19.11.2009) no puede perjudicarle, ya que las reclamaciones contra los acuerdos sancionadores por IVA 2001 y 2003 y ISO 2003 se presentaron el 15.12.2005.

En este punto lleva razón la actora por cuanto se hace depender el "dies a quo" del inicio del periodo de 4 años para estimar la reiteración prevista en el citado precepto, en la tardanza del TEARC en resolver las reclamaciones presentadas en 2005. Ello no puede ser así y la inactividad o

incumplimiento del plazo para resolver las reclamaciones en el TEARC no puede perjudicar al obligado tributario ya que la finalidad del precepto es agravar aquellos supuestos de efectiva conexión temporal en la comisión de infracciones de la misma naturaleza. De haberse resuelto la reclamación en el plazo correspondiente, según la Ley, la conclusión hubiera sido distinta y así debe considerarse, para no cargar al obligado tributario con un lapso temporal que no responde a la finalidad del precepto.

Por tanto, debe estimarse el recurso y considerar que la firmeza de la resolución sancionadora se produjo en el momento en el que quedó expedita y abierta la vía jurisdiccional contencioso-administrativa, es decir, a partir del 15.12.2006, debiendo anularse la resolución sancionadora en este apartado para considerar que sólo puede aplicarse la circunstancia agravante, prevista en el art: 187.1 a) LGT, dentro de los ejercicios que queden comprendidos en esos 4 años y no los que queden fuera de ese periodo. La Administración deberá ajustar la aplicación de la agravante a esos ejercicios:"

SEGUNDO. Preceptos objeto de interpretación.

1. Conforme al auto de admisión, los preceptos legales que, en principio, son objeto de interpretación para resolver el litigio son los siguientes.

1.1. El artículo 187.1.a) de la Ley General Tributaria, que dispone:

"Artículo 187. Criterios de graduación de las sanciones tributarias.

1. Las sanciones tributarias se graduarán exclusivamente conforme a los siguientes criterios, en la medida en que resulten aplicables:

a) Comisión repetida de infracciones tributarias.

Se entenderá producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, ya sea leve, grave o muy grave, en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción (...)"

1.2. Por su parte, el artículo 240 de la misma Ley señala:

"Artículo 240. Plazo de resolución.

1. La duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido ese plazo el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente.

El tribunal deberá resolver expresamente en todo caso. Los plazos para la interposición de los correspondientes recursos comenzarán a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa.

2. Transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta ley".

TERCERO. Cuestión suscitada por el auto de admisión y posiciones de las partes.

1. Como hemos señalado, el auto de admisión nos interroga sobre cuándo una sanción tributaria debe ser considerada firme en vía administrativa, a los efectos de la aplicación del criterio de graduación consistente en la comisión repetida de infracciones tributarias, previsto en el art. 187.1.a) de la LGT, si es en la fecha en que se dicta la resolución expresa, en este caso por el TEAR de Cataluña, o transcurrido el plazo de un año establecido en el art. 240 LGT para considerarla desestimada por silencio administrativo.

Se trata, pues, de determinar el alcance del concepto de firmeza en vía administrativa de sanciones tributarias, a los efectos de aplicar el criterio de graduación de reiteración en una sanción posterior, lo que tiene relevancia en la determinación del dies a quo del plazo de cuatro años ("dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción") que establece el referido precepto legal.

2. La sentencia impugnada en casación considera -fundamento de derecho décimo- que esa firmeza, en los casos en que se interponga una reclamación económico administrativa, se produce al año de interposición de la misma, fecha en la que el interesado puede considerar desestimada la reclamación -ex artículo 240.1 LGT- y acudir ya a la vía contenciosa.

En el caso que se examina, como la reclamación se interpuso el 15 de diciembre de 2005, la firmeza, según la Sala de instancia, se produjo el 15 de diciembre de 2006 y no el 29 de octubre de 2009, casi cuatro años después en los que se resolvió expresamente la reclamación económico administrativa. De esa forma, cuando el obligado tributario cometió una segunda infracción de la misma naturaleza que la primera, ya había transcurrido el plazo de cuatro años para aplicar el criterio de graduación del artículo 187.1.a) LGT.

3. Frente a ello, sostiene el Abogado del Estado -en su escrito interponiendo el recurso de casación- que "[...] la falta de resolución en el plazo de un año por parte del Tribunal Económico-Administrativo Regional no implica firmeza en vía administrativa. El efecto de entender desestimada la reclamación económico-administrativa por el transcurso de un año sin resolución expresa sólo supone una garantía para el contribuyente y sus posibilidades de defensa permitiéndole recurrir frente a la inactividad de la Administración". Añade que el art. 240 LGT "[...] no señala más consecuencias para la falta de resolución en el plazo indicado que la posibilidad de recurso y, en caso de haberse acordado la suspensión del acto reclamado, la finalización del devengo de intereses de demora. Es decir, el artículo 240 LGT prevé la demora en la resolución de las reclamaciones económico-administrativas sin señalar que dicha demora determine el fin de la reclamación y, por tanto, de la vía administrativa, puesto que exige una resolución expresa en todo caso y articula mecanismos como la posibilidad de recurso y la finalización del devengo de intereses de demora para salvaguardar los derechos del interesado".

Finalmente, considera que ofrece mayor seguridad jurídica partir siempre de la fecha de la resolución expresa del Tribunal y considerar, por tanto, que la firmeza en vía administrativa aparece con esa resolución y no con anterioridad.

4. La parte recurrida sostiene que "[...] el día a tener en cuenta para el cómputo de los cuatro años no es el día en que la resolución sancionadora devino firme en vía administrativa, sino el día en que fue dictada y notificada". Añade que "[...] en el hipotético supuesto de que se estime que la fecha del cómputo inicial del plazo de cuatro años que prescribe el artículo 187.1.a) LGT es el día en que la resolución sancionadora anterior adquirió firmeza en vía administrativa, es más justo y razonable, al contrario del parecer del abogado del Estado, considerar que la resolución adquirió firmeza el día en que quedó expedita la vía contencioso-administrativa, esto es, el 15 de diciembre de 2.006, una vez transcurrido un año desde la interposición de la reclamación económico-administrativa conforme determina el artículo 240".

CUARTO. Solución a las pretensiones planteadas en el proceso.

Esta Sala comparte la posición mantenida por la Sala de instancia en la sentencia recurrida en casación.

Con carácter general, hay que señalar que no se trata, en este recurso, de determinar el alcance del concepto de firmeza en vía administrativa de una sanción anterior, sino de determinar el "dies a quo" a los efectos de aplicar el criterio de graduación de "comisión repetida de infracciones tributarias" a una sanción impuesta posteriormente.

Tal y como expone la parte recurrida, la firmeza en vía administrativa de la resolución sancionadora anterior es sólo la condición para que pueda aplicarse el criterio de agravación, pero no es el presupuesto para el inicio del cómputo del plazo de cuatro años.

Y ese día de inicio del cómputo del plazo de cuatro años no se puede hacer depender de la voluntad de la Administración por las razones que seguidamente se exponen.

1. En primer lugar, la interpretación pretendida por el abogado del Estado -en este caso, fecha en que se dicta la resolución expresa en la reclamación económico-administrativa- deja a "voluntad" de la Administración el inicio del cómputo del plazo de cuatro años para la aplicación el criterio de graduación del art. 187.1.) LGT, transformando en una posición de ventaja lo que, en su origen, es un incumplimiento de un deber de la Administración.

En efecto, la Administración no puede ampararse, sin quebrantar las más elementales exigencias de la buena fe, en que no se ha dictado resolución expresa en la reclamación, con el fin de prolongar el plazo de cuatro años para la aplicación de este criterio de graduación, incluso para rehabilitar este plazo una vez consumido.

Como ha declarado esta Sala en reiteradas ocasiones, del incumplimiento por la Administración de su obligación de resolver en el plazo legalmente previsto -ex art. 240 LGT-, lo que implica una grave patología indebida del funcionamiento desde la perspectiva del principio de buena administración -y la buena fe-, no puede obtener la Administración ventaja alguna, conforme al aforismo de que nadie se puede beneficiar de sus propias torpezas (*allegans turpitudinem propriam non valet*).

2. Como segundo argumento, debe señalarse que la interpretación pretendida en el recurso resulta contraria a la finalidad del criterio de graduación, que no es otra que agravar aquellos supuestos que tengan una conexión temporal en la comisión de infracciones de la misma naturaleza y, obviamente, no puede admitirse que exista esa conexión respecto de sanciones administrativas impuestas en un plazo superior a los cuatro años previstos legalmente.

3. En tercer lugar, se vulneraría también la finalidad que cumple el art. 240 de la LGT, que es la de garantizar el derecho del contribuyente a una buena Administración, evitando que el dictado de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos se retrase excesivamente en el tiempo.

En efecto, fijado legalmente un plazo para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas, bastaría para eludir la finalidad que cumple el silencio administrativo negativo que el inicio del cómputo del plazo de cuatro años previsto en el art. 187.1.a) LGT quedase a voluntad de la Administración.

Tal y como ha declarado esta Sala reiteradamente, el silencio administrativo negativo es una ficción legal encaminada a posibilitar la impugnación en sede jurisdiccional (o administrativa) por la falta de resolución de los procedimientos iniciados a instancia de parte o de oficio, en los términos establecidos en los arts. 24 y 25 de la vigente Ley 39/15 (arts. 43 y 44 de la actualmente derogada Ley 30/92), o de los recursos administrativos, o no se contesta a lo solicitado, falta de resolución o respuesta a la que viene obligada la Administración.

Asimismo, ha declarado el Tribunal Constitucional con ocasión de una cuestión de inconstitucionalidad, en la que se procedió al enjuiciamiento en abstracto del artículo 46.1 LJCA, que "Si el silencio negativo es una institución creada para evitar los efectos paralizantes de la inactividad administrativa, es evidente que ante una resolución presunta de esta naturaleza el ciudadano no puede estar obligado a recurrir, siempre y en todo caso, so pretexto de convertir su inactividad en consentimiento con el acto presunto, exigiéndosele un deber de diligencia que no le es exigido a la Administración" (STC 188/2003, de 27 de octubre, FJ 6, en un razonamiento reafirmado luego en incontables supuestos). Es decisiva la apreciación de que "la Administración no puede verse

beneficiada por el incumplimiento de su obligación de resolver expresamente en plazo solicitudes de los ciudadanos, deber éste que entronca con la cláusula del Estado de Derecho (art. 1.1 CE), así como con los valores que proclaman los arts. 24.1, 103.1 y 106.1 CE" (SSTC 86/1998, de 21 de abril, FJ 5; 71/2001, de 26 de marzo, FJ 4, y 188/2003, de 27 de octubre, FJ 6)".

Sobre la base de esta doctrina, baste recordar la jurisprudencia de esta Sala a partir de la sentencia de 21 de marzo de 2006 (casación 125/2002), cuyos argumentos han reproducido luego, entre otras, las sentencias de 30 de mayo del 2007 (casación 654/2003) y 31 de marzo de 2009 (casación 380/2005), de la que resulta que "(...) el incumplimiento del deber de resolver no puede operar en beneficio de la Administración incumplidora, pues con ello se desvirtuaría la institución del silencio administrativo; y se incurriría en vulneración del derecho fundamental reconocido en el artículo 24.1 Constitución si la interpretación rigurosa de la norma que establece el plazo para impugnar el acto presunto transforma en una posición procesal de ventaja lo que es, en su origen, el incumplimiento de un deber de la Administración".

La doctrina que nace de esos pronunciamientos es la que debe guiar nuestra reflexión, en el sentido de que si el silencio administrativo es una ficción establecida precisamente en favor de los derechos e intereses de los administrados y no un medio de eludir su deber la Administración, ello impide que pueda interpretarse de tal manera que perjudique a los mismos a quienes desea favorecer, como ocurriría en este caso si se partiera de la resolución expresa del TEARC para el inicio del cómputo del plazo de cuatro años que permite aplicar el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias previsto en el citado artículo 187.1 a) LGT.

Como recientemente ha expuesto esta Sala, entre otras en STS de 28 de mayo de 2020 (recurso de casación nº 5751/2017):

"[...] el deber jurídico de resolver las solicitudes, reclamaciones o recursos no es una invitación de la ley a la cortesía de los órganos administrativos, sino un estricto y riguroso deber legal que obliga a todos los poderes públicos, por exigencia constitucional (arts. 9.1; 9.3; 103.1 y 106 CE), cuya inobservancia arrastra también el quebrantamiento del principio de buena administración, que no sólo juega en el terreno de los actos discrecionales ni en el de la transparencia, sino que, como presupuesto basal, exige que la Administración cumpla sus deberes y mandatos legales estrictos y no se ampare en su infracción -como aquí ha sucedido- para causar un innecesario perjuicio al interesado.

Expresado de otro modo, se conculca el principio jurídico, también emparentado con los anteriores, de que nadie se puede beneficiar de sus propias torpezas (*allegans turpitudinem propriam non auditur*), lo que sucede en casos como el presente en que el incumplido deber de resolver sirve de fundamento a que se haya dictado un acto desfavorable -la ejecución del impugnado y no resuelto-, sin esperar a pronunciarse sobre su conformidad a derecho, cuando había sido puesta en tela de juicio en un recurso que la ley habilita, con una finalidad impugnatoria específica, en favor de los administrados".

4. En cuarto lugar, se podría producir una vulneración del principio de *reformatio in peius*, si el obligado tributario pudiera resultar perjudicado por recurrir.

En efecto, si el contribuyente sancionado, en este caso CAN PIPA SL, no hubiera acudido al TEAR de Catalunya en el año 2005 y hubiera dejado que adquirieran firmeza las resoluciones sancionadoras de 28 de octubre y 2 de diciembre de 2.005, o, incluso, el citado Tribunal Regional hubiera resuelto la reclamación en plazo (un año desde la interposición de la reclamación ex artículo 240 LGT), el criterio de agravación de la sanción no hubiera podido aplicarse, lo que comportaría que el hecho de haber presentado reclamaciones económico- administrativas en defensa de sus intereses habría determinado que pudiera tomarse en consideración dicho criterio y, por este motivo, agravar la cuantía de sanción.

5. En último término, por aplicación de la doctrina jurisprudencial sobre el principio de buena administración en el ámbito de la revisión tributaria.

Reiteradamente se ha declarado por esta Sala que del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, entre los que se encuentran el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa, a una resolución administrativa en plazo razonable, lo que conlleva que los derechos de los contribuyentes no pueden quedar al albur de la Administración.

No parece compatible con este principio que el inicio del cómputo de un plazo para la aplicación de un criterio de graduación de las sanciones tributarias, que, como es obvio, afecta a los derechos de los ciudadanos, quede a voluntad de que la Administración dicte una resolución expresa en una reclamación.

Antes al contrario, la firmeza en vía administrativa de una sanción tributaria a los efectos de aplicar, en una infracción posterior, el criterio de reincidencia del art. 187.1.a) LGT debe ser, en garantía del contribuyente, el transcurso del plazo establecido en el art 240 LGT para considerar desestimada la reclamación por silencio administrativo, por ser el que ofrece mayor transparencia y seguridad a los terceros cuyos derechos e intereses pueden verse afectados por el desconocimiento del momento inicial del plazo señalado para aplicar aquel criterio a una sanción posterior.

QUINTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

"[...] Dilucidar cuando una sanción tributaria debe considerarse firme en vía administrativa a los efectos de aplicar, en una infracción posterior, para sancionar, el criterio de la reincidencia del artículo 187.1.a) LGT/2003, si en el momento de dictarse resolución expresa o transcurrido el plazo establecido en el artículo 240 LGT/2003 para considerarla desestimada por silencio administrativo".

La respuesta que se da a dicha cuestión, en garantía del contribuyente, es que la firmeza en vía administrativa de una sanción tributaria a los efectos de aplicar, en una infracción posterior, el criterio de reincidencia del art.

187.1.a) LGT, debe ser el transcurso del plazo establecido en el art 240 LGT para considerar desestimada la reclamación por silencio administrativo.

SEXTO. Respuesta a las pretensiones suscitadas en casación.

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de quedar desestimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

SÉPTIMO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Segundo. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia dictada el 21 de mayo de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 983/2018.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa. Así se acuerda y firma.