

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054421

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia de 28 de abril de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 1994/2012***SUMARIO:**

Base imponible. Estimación indirecta. Supuestos de aplicación. Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales. Anomalías que determinan la aplicación del régimen. *Recurso de casación para la unificación de doctrina.* Ante la imposibilidad de obtener aclaraciones o información complementaria sobre la situación de la contabilidad de la entidad inspeccionada por el fallecimiento del administrador, se procedió a la determinación por el método de la estimación indirecta de las bases imponibles, máxime cuando el representante de dicha entidad manifestó en la correspondiente diligencia que a su criterio profesional la contabilidad no reflejaba con exactitud los hechos económicos que habían venido desarrollando, así como que a través de la información auxiliar de la empresa podría determinarse el beneficio a efectos del Impuesto sobre Sociedades, por lo que cabía deducirse que la contabilidad no reflejaba la imagen fiel de la empresa. Por consiguiente, al no disponer la Administración tributaria de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible por el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales, estaba justificada la utilización del método indirecto de determinación previsto en el art. 53 Ley 58/2003 (LGT), utilizando los medios a que hace referencia el apartado 2 del mismo precepto de forma justificada.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 46, 53 y 58.

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 veintiocho de Abril de dos mil catorce.

Visto por esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 1994/2012, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales, Dña. MERCEDES MARIN IRIBARREN, en nombre y representación de CHASPIN CONSTRUCCIONES S.L., contra la sentencia de fecha 28 de Noviembre de 2011, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (sección Séptima), en el recurso contencioso administrativo numero 569/2010 interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (vocalía undécima) de 21 de julio de 2010 por la que se estimaba parcialmente la reclamación económico-administrativa interpuesta contra acuerdo del Jefe de la Dependencia de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Castilla La Mancha, de 2 de abril de 2009, en relación a la derivación de responsabilidad respecto de la entidad ADALMAR MORAL CONSTRUCCIONES y en relación a las declaraciones del IVA 2003 y 2004; IRPF 2004; liquidación provisional de Impuesto de Sociedades 2005 y sanciones.

Interviene como parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (sección Séptima), dictó sentencia de fecha 28 de Noviembre de 2011 , que contiene el siguiente fallo: DESESTIMANDO el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la ENTIDAD CHASPÍN CONSTRUCCIONES S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 21 de julio de 2010, a que la demanda se contrae, que declaramos ajustada a Derecho. Sin efectuar expresa condena en costas.

Segundo.

Notificada la sentencia, se presentó escrito en 9 de Febrero de 2012 por la representación procesal de CHASPIN CONSTRUCCIONES S.L., en el que se solicitaba se tuviera por manifestada la intención de recurrir en casación para la unificación de doctrina contra la sentencia expresada, al haberse cumplimentado debidamente los requisitos exigidos por la Ley con remisión de los autos al Tribunal Supremo. En el suplico del escrito de interposición del recurso solicitó expresamente que se dicte sentencia que declare haber lugar al recurso casando y anulando la sentencia impugnada y modificando las declaraciones efectuadas y las situaciones creadas por la misma y falle: en caso de que la estimación se refiera al motivo desarrollado en el Fundamento jurídico Tercero, se acuerde la retroacción de actuaciones al momento anterior a dictarse la sentencia recurrida y, en caso de que la estimación se refiera a los motivos desarrollados en los fundamentos jurídicos cuarto y/o quinto, se falle como correcta la doctrina mantenida en las sentencias alegadas como contradictorias.

Tercero.

La Administración General del Estado, por escrito de 4 de Mayo de 2012, solicitó que se tuviera por formulada su oposición a dicho recurso, interesando su inadmisión y, subsidiariamente, su desestimación.

Cuarto.

Recibidas las actuaciones, se señaló para votación y fallo el día 23 de abril de 2014, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernandez Montalvo, Presidente de la Sección

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se impugna, mediante este recurso de casación en unificación de doctrina, la sentencia de fecha 28 de Noviembre de 2011, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (sección Séptima), en el recurso contencioso administrativo numero 569/2010 .

Dicha sentencia desestima el recurso interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (vocalía undécima) de 21 de julio de 2010 por la que se estima parcialmente la reclamación económico-administrativa interpuesta contra acuerdo del Jefe de la Dependencia de Recaudación de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla La Mancha, de 2 de abril de 2009, en relación a la derivación de responsabilidad respecto de la entidad ADALMAR MORAL CONSTRUCCIONES en relación a las declaraciones del IVA 2003 y 2004; IRPF 2004; liquidación provisional de Impuesto de Sociedades 2005 y sanciones.

La parte recurrente utiliza los siguientes motivos de impugnación:

- En el Fundamento Jurídico Tercero del escrito de recurso se plantea el derecho a impugnar las liquidaciones y las sanciones incluidas en el Acuerdo de derivación y que la Sala de instancia no se ha pronunciado sobre las alegaciones incluidas en el escrito de demanda; se centra el recurso en que la sentencia impugnada en el Fundamento jurídico Séptimo se manifiesta que esta alegación es inapropiada. Se citan como de contraste las sentencias del Tribunal Constitucional dictada, con fecha 21 de diciembre de 2010, en el recurso de

amparo 5453/2007 y las dictadas por el TSJ de Valencia, de fecha 12 de marzo de 2011 recurso 3821/2008 , y TSJ de Murcia, de fecha 23 de julio de 2009 , en el recuso 180/2005 . Entiende que la Sala de instancia no se ha pronunciado sobre las cuatro alegaciones formuladas por la parte en relación a las liquidaciones y sanciones, considera infringido el artículo 174.5 de la LGT .

- En el Fundamento Jurídico Cuarto se plantea que las dilaciones imputables al administrado debe responder a una situación en la que se haya producido realmente una situación obstruccionista y que hayan supuesto una demora objetiva en la duración de las actuaciones. Se refiere a la dilación de 24 días derivada de la aportación (tras el escrito de alegaciones de fecha 6 de octubre) de un nuevo escrito de alegaciones de fecha 30 de Octubre siguiente. Se citan como de contraste las sentencias de la Audiencia Nacional dictadas en el recurso 434/2005 y 479/2008 , de fechas 26 de junio de 2008 y 3 de noviembre de 2011 .

- El Fundamento Jurídico Quinto lo dedica la parte recurrente a entender que no se puede imputar al recurrente las dilaciones relativas a la suspensión para acordar la petición de informes. Se refiere a la suspensión producida entre el 2 de Diciembre de 2008 y la emisión del mismo con fecha 28 de Enero de 2009. Cita como sentencias de contraste la dictada por el Tribunal Supremo en los recursos 5006/2005 y 964/2009 , de fechas 28 de enero de 2011 y 26 de enero de 2011 .

Segundo.

El recurso de casación para la unificación de doctrina, regulado en la Sección Cuarta, Capítulo III, Título IV (arts. 96 a 99) de la Ley procesal de esta Jurisdicción, se configura como un recurso excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho, que tiene por finalidad corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico, pero sólo en cuanto constituyan pronunciamientos contradictorios con los efectuados previamente en otras sentencias específicamente invocadas como de contraste, respecto de los mismos litigantes u otros en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales. "Se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, pero no en cualquier circunstancia, conforme ocurre con la modalidad general de la casación -siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia-, sino "sólo" cuando la inseguridad derive de las propias contradicciones en que, en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, hubieran incurrido las resoluciones judiciales específicamente enfrentadas... No es, pues, esta modalidad casacional una forma de eludir la inimpugnabilidad de sentencias que, aun pudiéndose estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de casación general u ordinario, ni, por ende, una última oportunidad de revisar jurisdiccionalmente sentencias eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales, pero sólo si estuvieran en contradicción con otras de Tribunales homólogos o con otras del Tribunal Supremo específicamente traídas al proceso como opuestas a la que se trate de recurrir" (S.15-7-2003).

Esa configuración legal del recurso de casación para la unificación de doctrina determina la exigencia de que en su escrito de formalización se razone y relacione de manera precisa y circunstanciada las identidades que determinan la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia (art. 97).

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

Si se admitiera la contradicción con esta amplitud, el recurso de casación para la unificación de doctrina no se distinguiría del recurso de casación ordinario por infracción de la jurisprudencia cuando se invocara la contradicción con sentencias del Tribunal Supremo. No se trata de denunciar el quebrantamiento de la doctrina, siquiera reiterada, sentada por el Tribunal de casación, sino de demostrar la contradicción entre dos soluciones jurídicas recaídas en un supuesto idéntico no sólo en los aspectos doctrinales o en la materia considerada, sino también en los sujetos que promovieron la pretensión y en los elementos de hecho y de Derecho que integran el presupuesto y el fundamento de ésta."

Este mismo criterio resulta de sentencias recientes de esta Sala como la dictada con fecha 23 de Enero de 2012 (Rec. 2105/2011).

Tercero.

En el primer motivo de impugnación, referente al derecho de impugnar las liquidaciones y las sanciones incluidas en el Acuerdo de derivación de responsabilidad, argumenta que la Sala de instancia no se pronuncia sobre las alegaciones incluidas en el escrito de demanda, y se citan como sentencias de contraste la del Tribunal

Constitucional dictada en el recurso de amparo 5453/2007 y las dictadas por el TSJ de Valencia y TSJ de Murcia antes reseñadas. Entiende la recurrente que la Sala de instancia no se ha pronunciado sobre las cuatro alegaciones formuladas por la parte en relación a las liquidaciones y sanciones, considera infringido el artículo 174.5 de la LGT .

Es cierto, como señala la parte recurrente, que el sujeto declarado responsable, puede impugnar los acuerdos de liquidación y de imposición de sanciones que se le derivan. Y es reiterada jurisprudencia de este Alto Tribunal que el acto administrativo de derivación de responsabilidad constituye un requisito de procedibilidad, a partir del cual el responsable adquiere los derechos del sujeto pasivo y puede impugnar, por tanto, la liquidación o la propia declaración de responsabilidad, tal como resulta del artículo 174.5 LGT y del derecho a la tutela judicial efectiva (SSTS 25 de febrero de 2012 , rec. de cas. 4915/2007, y 25 de octubre de 2013, rec. de cas. 4180/2011), con la excepción que representa el artículo 42.2 LGT respecto a la responsabilidad derivada de ciertas conductas obstativas de la acción recaudatoria (Leyes 36/2006 y 7/2012).

Las sentencias de contraste citadas recogen el expresado criterio. Y, por el contrario, la sentencia impugnada parece tener como premisa una doctrina contraria a dichos pronunciamientos y a la jurisprudencia de este Tribunal cuando señala literalmente que: "Se alega la nulidad de las liquidaciones del Impuesto de Sociedades 2003 y 2004 por emplearse el régimen de estimación indirecta, que es un sistema subsidiaria (sic) de determinación de las bases imponibles. Hay que decir que esta alegación está lejos de entenderse apropiada en el presente recurso contencioso administrativo donde se discute el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria basada en el art. 42.1 LGT ". A continuación, se pronuncia sobre dicha alegación: reproduce el artículo 53 LGT añadiendo que "En el expediente administrativo existe un informe exhaustivo de la Administración en la que destaca la necesidad de emplear el régimen de estimación indirecta. Y ello obedece a que tras el fallecimiento del D. Prudencio en un accidente de tráfico de 2005, el representante. con autorización expresa de la entidad, manifestó a la Administración que a su juicio la contabilidad no reflejaba una imagen fiel de la empresa por no reflejar con exactitud los hechos económicos que han venido desarrollando. Es obvio, que esta sola manifestación de un representante de la empresa Aldabar justifica el régimen de estimación indirecta" (sic).

El referido criterio limitativo del Tribunal de instancia sobre el ámbito de impugnación que corresponde a los responsables explica que, en su sentencia, no se pronuncie sobre las otras cuestiones también planteadas en las demanda: "SEGUNDA.- nulidad de los expedientes sancionadores incoados a la entidad ALDAMAR MORAL por el concepto tributario impuesto sobre sociedades, ejercicios 2003 y 2004; TERCERA.- Nulidad de los expedientes sancionadores incoados a la entidad ALDAMAR MORAL por el concepto tributario impuesto sobre el valor añadido, ejercicios 2003 y 2004. CUARTA.- Otras irregularidades procedimentales que conllevan la nulidad de actuaciones".

Procede, en consecuencia, acoger este primer motivo del recurso de casación para la unificación de doctrina, aunque no con el efecto que se solicita en el escrito de interposición, ya que lo procedente, conforme al artículo 98.2 LJCA , no es la retroacción interesada sino que, casada la sentencia impugnada, se resuelva el debate planteado con pronunciamientos ajustados a Derecho, modificando, en su caso, las declaraciones efectuadas y las situaciones creadas por la sentencia recurrida.

Cuarta .-

La primera de las cuestiones que ha sido objeto del debate en el recurso es la ya mencionada, relativa a la aplicación del método de estimación indirecta a las liquidaciones practicadas por Impuesto sobre Sociedades y al incumplimiento de lo establecido en el artículo 65 del Reglamento de Inspección .

Y a este respecto, debe tenerse en cuenta que la jurisprudencia de esta Sala que puede resumirse en los siguientes términos:

a) Conforme al artículo 53 LGT , el método de estimación indirecta tiene carácter excepcional y subsidiario respecto de la estimación directa y de la estimación objetiva, al proceder solo cuando, cuando concurre alguno de los presupuestos fijados por la Ley para la determinación completa de la base imponible, no pudiendo la Administración conocer los datos necesarios para determinarla utilizando aquéllos otros regímenes que se presentan como principal y alternativo.

b) El artículo 158 LGT completa el régimen sustantivo con los aspectos procedimentales obligando a dejar constancia de los hechos y razones por las que se aplica el régimen, lo que supone exigir la motivación de las circunstancias de hecho que habilita su aplicación.

c) Entre los motivos que, según la jurisprudencia, justifican la utilización del método de estimación indirecta se encuentran: existencia de omisiones o inexactitudes de la documentación contable o registral que impida conocer la exactitud o exhaustividad de ésta; la falta de verificabilidad de la contabilidad por incumplimiento de los principios contables; la incongruencia entre las operaciones registradas y las operaciones de las que se tiene certeza por otras circunstancias; y la existencia de omisiones, entre otras.

d) El propio carácter subsidiaria determina que, cuando se comprueban varios impuestos o, incluso, periodos del mismo impuesto, la aplicabilidad del método de estimación indirecta puede resultar justificada para alguno o algunos de ellos, en los que se cumplen las circunstancias legales, y no para los demás.

Pues bien, en el presente caso, partiendo de las mencionadas premisas puede entenderse que era procedente aplicar la estimación indirecta en el Impuesto sobre Sociedades y que tal aplicación está motivada en los términos como se razona en la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, pues aunque en relación con el IVA de los ejercicios 2003 y 2004, las bases imponible fueron fijadas en estimación directa, utilizando las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente, y demás documentos, justificantes y datos, respecto al Impuesto sobre Sociedades, por el contrario, ante la imposibilidad de obtener aclaraciones o información complementaria sobre la situación de la contabilidad de ALDAMAR MORAL CONSTRUCCIONES, S.L. por el fallecimiento del administrador don Prudencio, se procedió a la determinación por el método de la estimación indirecta de las bases imponibles, ya que el representante de dicha entidad, en diligencia de 28 de julio de 2006 manifestó que "a mi criterio profesional la contabilidad no refleja con exactitud los hechos económicos que han venido desarrollando" (sic) y, en diligencia de 11 de octubre de 2006, manifestó que a través de la información auxiliar de la empresa podría determinarse el beneficio a efectos del Impuesto sobre Sociedades, por lo que cabía deducirse que la contabilidad no reflejaba la imagen fiel de la empresa.

Por consiguiente, al no disponer la Administración tributaria de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible por el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrables, estaba justificada la utilización del método indirecto de determinación previsto en el artículo 53 LGT, utilizando los medios a que hace referencia el apartado 2 del mismo precepto de forma justificada.

Quinto.

En segundo término, el escrito de interposición del recurso de casación en unificación de doctrina se refiere a la nulidad de los expedientes sancionadores incoados a la entidad ALDAMAR MORAL en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003 y 2004, como consecuencia de la incorrecta calificación como infracción muy grave e insuficiente motivación de la culpabilidad, y en relación con el IVA, ejercicios 2003 y 2004, por incorrecta aplicación de los criterios de graduación y por insuficiente motivación de la culpabilidad.

A.- El requisito de tipicidad invocado por la parte recurrente es uno de los elementos esenciales de las infracciones tributarias que comporta, de una parte, la predeterminación normativa de la infracción sancionada y, de otra, la necesidad de que la Administración Tributaria indique de manera suficiente y correcta en el acto administrativo sancionador la norma específica en la que se efectúa la subsunción de los hechos imputados al infractor. Exigencias ambas que concurren en los expedientes sancionadores que se examinan.

a) Con respecto al Impuesto sobre Sociedades, la conducta sancionada es la prevista en el artículo 191 LGT, en relación con los artículos 184.3 y 187.1.b) de la misma Ley, y así aparece indicado en el correspondiente acto sancionador, que hace referencia a la falta de ingreso de la deuda tributaria que debiera resultar de la autoliquidación con utilización de medios fraudulentos para su comisión, dada la inexactitud de los libros de contabilidad derivada de la falta de justificación de los gastos deducidos.

b) En relación con el IVA y con la graduación efectuada en la sanción, debe tenerse en cuenta que se tramitaron dos expedientes sancionadores. Uno relativo a 2003 (1T a 4 T) y 2004 (1T), seguido conforme a las previsiones de la LGT de 1963, y otro relativo a 2004 (2T a 4T), seguido conforme al régimen de la LGT de 2003, en los que se tuvieron en cuenta como criterios de graduación: la ocultación por la presentación inexacta de declaraciones y la utilización de medios fraudulentos consistentes en anomalías sustanciales en la contabilidad mediante la inexactitud de los registros relativos al IVA soportado y en la utilización de documentos falseados con indicación de los correspondientes importes.

B.- La culpabilidad es también un requisito necesario para considerar procedente una sanción tributaria que debe tener su reflejo en la motivación de la resolución sancionadora. Como ha reiterado la jurisprudencia de esta Sala, la culpabilidad del sujeto infractor no queda acreditada con la mera reiteración del tipo, ni puede sancionarse con la mera referencia al resultado.

Ahora bien, para determinar, en cada supuesto, si la resolución administrativa sancionadora cumple o no con la exigencia de motivar la culpabilidad es necesario tener en cuenta tanto las circunstancias fácticas que aquella contempla como las normas tributarias que aplica.

Y, a este respecto, aunque no puede ser suficiente la mera afirmación de voluntariedad en la conducta- incluso acompañada de la no apreciación de circunstancias que excluyan la responsabilidad- debe, sin embargo, considerarse, en el presente caso, bastante la descripción de conductas que realizan las resoluciones

sancionadoras que no son concebibles sin la concurrencia de dolo, culpa o cuando menos de negligencia. Esto es, las inexactitudes y la situación de la contabilidad de la empresa Aldamar que reflejan los actos administrativos que se enjuician solo pueden explicarse por la concurrencia del elemento de voluntariedad y de la omisión de la conducta exigible que configuran la culpabilidad.

Sexto.

La parte recurrente, también como motivo de oposición a las deudas tributarias y sanciones, adujo irregularidades procedimentales derivadas de la falta de representación, para la firma de actas de conformidad, del compareciente ante la Inspección, ya que para ello se requiere un apoderamiento específico por implicar transacción de derechos del que carecía el Sr. Eulogio .

En cuanto a la alegada falta de poder especial del representante para suscribir el acta de conformidad, esta Sala se ha pronunciado reiteradamente en los siguientes términos:

a) Una cosa es que sea necesaria una representación expresa para la firma de las actas de inspección y otra bien distinta es que tal representación deba necesariamente contenerse en documento público o bien en documento privado con firma legitimada notarialmente. Ha de partirse de la validez de la representación otorgada mediante documento privado a que se refería el art. 27.3.c) del Reglamento General de Inspección (RD 939/1986) en el que el designado acepta la representación y además responde de la autenticidad de la firma otorgada. Asimismo, se entiende acreditada la representación cuando resulte concluyente de los propios actos o de la conducta observada por el obligado tributario, admitiéndose los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración Tributaria o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente (art. 46 LGT).

b) En cuanto al contenido del poder de representación, se considera suficiente el poder que faculta para obligarse "en todas las actuaciones administrativas que resulten tanto del procedimiento de regularización tributaria en curso cómo, en su caso, de los expedientes sancionadores que se instruyan ...".

La aplicación de la doctrina expuesta supone el rechazo de la aludida falta de representación Don. Eulogio con respecto a la entidad ALDAMAR MORAL, ya que, con el indicado contenido y alcance, fue otorgada por Doña Rosana , apoderada de la citada entidad, el 7 de diciembre de 2005. Apoderada con poder general otorgado por los administradores de la entidad inspeccionada, en virtud del cual se le habilitaba para otorgar poderes generales y especiales. Además, el 15 de febrero de 2006, el administrador solidario de la referida entidad, don Bernardino otorgó la representación de la misma ante la Inspección a don Eulogio , quien, en consecuencia, disponía de representación para la firma de actas de la Inspección en nombre de la entidad Aldamar Moral.

Séptimo.

En el recurso contencioso-administrativo se suscitaron cuestiones relativas al presupuesto habilitante del acuerdo de derivación de responsabilidad -en concreto sobre la caducidad del correspondiente procedimiento- que fueron contempladas en la sentencia del Tribunal de instancia, sin que respecto a ellas se señalen verdaderas sentencias de contraste en el recurso de casación para la unificación de doctrina.

A.- En el segundo motivo de la impugnación (fundamento cuarto del escrito del recurso) se planteaba por el recurrente que las dilaciones imputables al administrado debían responder a una situación en la que se hubiera producido una situación obstruccionista y que supusiera una demora objetiva en la duración de las actuaciones. Y se citaban como sentencias de contraste las de la Audiencia Nacional, de fecha 26 de junio de 2008, recaída en el recurso 434/2005 , y de 3 de noviembre de 2011, recaída en el recurso 479/2008 . Pero el examen de ambas resoluciones judiciales revela que son supuestos fácticos diferentes, en las sentencias citadas de contraste el contribuyente se retrasa en la aportación de determinada documentación solicitada mientras que en el caso que nos ocupa, lo que ocurre es que el contribuyente, 24 días después de presentar el escrito de alegaciones, aporta un nuevo escrito con mas alegaciones que deben ser valoradas por la Administración.

La sentencia del recurso 434/2005 (sección segunda de la Audiencia Nacional) se refiere a un supuesto en el que existen tres periodos de dilaciones (que se detallan al final del Fundamento Cuarto de la sentencia y que se refieren a demoras en la entrega de documentación solicitada) pero ninguno de ellos es relativo a la aportación de un escrito posterior a la alegaciones. Son, pues, supuestos fácticos diferentes pues la sentencia recurrida lo único que afirma es que si con posterioridad al tramite de alegaciones, se presenta otro escrito de alegaciones, dicha dilación es imputable al que presentó un segundo escrito al que fue necesario dar oportuna respuesta.

La sentencia del recurso 479/2008 tampoco puede apoyar la postura de la parte recurrente: se imputa al contribuyente el período comprendido entre dos diligencias "por no aportación de la documentación requerida"; entiende la sentencia que <<No parece necesario argumentar "in extenso" la improcedencia de imputar al contribuyente la dilación de estos ciento dieciséis días cuando ha sido el propio órgano responsable de las

actuaciones de comprobación e inspección el que ha señalado expresa, formal e indubitadamente que el período en cuestión no será tenido en cuenta a efectos del cómputo del plazo fijado en el artículo 29 de la Ley 1/1998, frase de la que solo cabe deducir que, en puridad, se está afirmando que el período controvertido "no podrá ser imputado al contribuyente", pues la expresión no puede tener el sentido opuesto (la calificación de la dilación como imputable al obligado) en la medida en que el propio actuario ha reconocido en la misma diligencia que la Inspección acordó dirigirse a las entidades bancarias para solicitar los extractos de las cuentas>>. Es una cuestión diferente a aquella tratada en la sentencia impugnada y no puede servir para la admisión del recurso de casación para unificación de doctrina.

B.- En el último motivo de recurso, Fundamento Jurídico Quinto del escrito de interposición del recuso de casación para unificación de doctrina, la parte recurrente sostiene que no se puede imputar al recurrente las dilaciones relativas a la suspensión para acordar la petición de informes.

Se refiere a la suspensión producida entre el 2 de Diciembre de 2008 (que se pidió un Informe para contestar a las alegaciones presentadas en la puesta de manifiesto de la propuesta) y la emisión del mismo con fecha 28 de Enero de 2009. Cita como sentencias de contraste la dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso 5006/2005, de fecha 28 de enero de 2001 y, en el recurso 964/2009, de fecha 26 de enero de 2011. Ambas sentencias se remiten a la sentencia de 24 de enero de 2011, (Rec. de casación 5990/2007), de donde resulta la interpretación de la noción "interrupción justificada" declarando que "no toda petición de datos e informes constituye una interrupción justificada de las actuaciones, sino únicamente aquella que, por la naturaleza y el contenido de la información interesada, impida proseguir con la tarea inspectora o adoptar la decisión a la que se endereza el procedimiento. Item más, aun siendo justificada, si durante el tiempo en que hubo de esperarse a la recepción de la información pudieron practicarse otras diligencias, dicho tiempo no debe descontarse necesariamente y en todo caso para computar el plazo máximo de duración. Ocurrirá así cuando la entrada de los datos tenga lugar una vez expirado el plazo máximo previsto en la Ley, pero no si todavía se disponía de un suficiente margen temporal para, tras el pertinente análisis de la información recabada, practicar la oportuna liquidación. Por consiguiente, cuando, pese a la petición de informes, la Inspección no detuvo su tarea inquisitiva y de investigación, avanzando en la búsqueda de los hechos que determinan la deuda tributaria y, además, una vez recabados los elementos de juicio que aquella petición de informes buscaba acopiar, demoró la adopción de la decisión final, le corresponde a la Administración acreditar que, pese a todo ello, no pudo actuar con normalidad, pudiendo hablarse, desde una perspectiva material, de una auténtica interrupción justificada de las actuaciones.

No obstante, tampoco podemos entrar a resolver la controversia que la parte recurrente considera que se ha producido y ello puesto que la sentencia recurrida no plantea la cuestión del referido informe (que ni siquiera menciona) por lo que no es posible imputar contradicción de doctrina en relación a hechos no valorados por la Sala de instancia. Hay que reproducir aquí lo que hemos resuelto en relación al primero de los motivos de impugnación a que nos referimos al inicio de este Fundamento Jurídico.

Pero es que, además, el criterio del Tribunal Económico Administrativo Central es correcto en este extremo, cuando señala en su resolución de 21 de julio de 2010, que no se ha producido la alegada caducidad procedimiento de derivación de responsabilidad, de una parte, porque han de imputarse a la parte recurrente una dilación de 24 días derivada de la aportación (tras el escrito de alegaciones de fecha 6 de octubre) de un nuevo escrito de alegaciones de fecha 30 de Octubre, de conformidad con lo establecido en el artículo 104.b) del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, RD 1065/2007. y, de otra, porque existe una interrupción justificada en la tramitación del procedimiento de derivación por la petición de informe a la inspección, a que hace referencia el artículo 103.a) del Reglamento que abarcó desde el 2 de diciembre de 2008, fecha de la petición, hasta el 28 de enero de 2009, fecha de la recepción.

Octavo.

Por último, en cuanto a la procedencia de apreciar la sucesión que origina derivación de responsabilidad cuestionada, los hechos que se recogen en la reiterada resolución del TEAC revelan la procedencia de la aplicación efectuada del artículo 42.1.c) de la LGT, como también entendió el Tribunal de instancia:

"TERCERO.- Aduce la reclamante en segundo lugar, la inexistencia de sucesión en la actividad desarrollada por la entidad deudora. Según dispone el artículo 42.1.c) de la Ley General Tributaria 58/2003, "Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades, (...) Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio (...)". La derivación de la acción administrativa de cobro de deudas tributarias en supuestos como el presente puede originarse en tres causas distintas; La primera es la transmisión pura y simple de la titularidad de la empresa "por cualquier concepto", lo que supone una auténtica sucesión jurídica. La segunda es la sucesión que puede llamarse "de facto", y consiste en que una

empresa, aparentemente, cesa en su actividad, pero en verdad la continúa bajo una apariencia distinta, utilizando buena parte de los elementos personales y materiales de la anterior, y amparándose en la aparente falta de título jurídico de transmisión para eludir la asunción de responsabilidades tributarias imputables a la desaparecida. La tercera forma, se produce cuando una empresa adquiere elementos aislados de la sociedad deudora y, gracias a ello, aun sin transmisión jurídica de la titularidad, puede proseguir la explotación o actividad de la empresa desaparecida.

CUARTO. En el presente caso, aunque no se ha formalizado un acto expreso de transmisión jurídica, se aprecian circunstancias indicativas de la concurrencia del segundo y tercer supuestos considerados en el Fundamento de Derecho anterior. En efecto, la existencia o inexistencia de sucesión es una cuestión de hecho que requiere la concurrencia de circunstancias en cada caso concreto y que avalen significativamente que se haya producido la sucesión en una actividad económica. Y, como se ha señalado anteriormente en los antecedentes de esta resolución, en el supuesto que nos ocupa se han producido hechos concluyentes, como la disminución de la actividad progresiva en la actividad de la entidad sucesora (que terminó con su cese de actividad en 2006) y el incremento correspondiente en la entidad sucesora en los ejercicios 2005 y 2006. Período en el que se verificó dicha sucesión, aunque la entidad sucesora ya venía ejerciendo su actividad. En este sentido, se ha de destacar que el procedimiento inspector frente a la entidad deudora se inició el 24 de noviembre de 2005, y que el 4 de septiembre de 2007 se presentó la baja en las tres actividades económicas que desarrollaba, pero con efectos de 30 de septiembre de 2006, un mes antes de la firma de las actas. Señal evidente de que la entidad deudora no tenía intención de hacer frente a las deudas tributarias derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación, y que había iniciado ya la sucesión en su actividad a través de la entidad reclamante. Circunstancia que queda corroborada por la coincidencia de socios y de administradores entre ambas sociedades de manera que éstos conocían la situación de ambas sociedades, intentando no hacer frente a las obligaciones fiscales con el cese en la actividad de la entidad deudora. Mientras la entidad reclamante continuaba el ejercicio de la actividad realizada por aquélla en la costa mediterránea, conclusión que debe considerarse acreditada, ya que ambas sociedades ejercían la misma actividad económica en dicho lugar, compartiendo además del objeto social, el mismo domicilio fiscal y social; al mismo tiempo que existe, en contra de lo alegado por la interesada, una coincidencia evidente de clientes y proveedores entre ambas entidades, junto con trasvase significativo de trabajadores de la deudora a la entidad sucesora. Por lo que ha de considerarse acreditada dicha sucesión, y desestimarse la alegación sobre la improcedencia de acuerdo de derivación impugnado por esta circunstancia.

QUINTO. Sobre la nulidad del acuerdo de derivación al incluir deudas, de una manera improcedente, se ha de señalar lo siguiente:

En primer lugar, aunque el acuerdo de derivación no fija la fecha exacta en que se produjo la sucesión en la actividad entre la entidad deudora y la reclamante, ya dicha sucesión se produjo básicamente a 'finales del ejercicio 2005, aunque se extendió al 2006. Por lo que, al haber la entidad deudora continuado el ejercicio de su actividad durante el citado período, devengándose las correspondientes deudas tributarias, entre ellas la correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005, resulta responsable del pago de las citadas deudas la entidad sucesora, de acuerdo al artículo 42.1.c) de la L.G.T., como establece el acuerdo de derivación impugnado.

En segundo lugar, en relación con la posibilidad de exigir al sucesor las sanciones impuestas al deudor principal de acuerdo a la anterior Ley General tributaria, este Tribunal Económico-Administrativo Central ha establecido en resolución de 30 de noviembre de 2000, en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que "En el siempre complejo problema de la exigencia de deudas tributarias a terceros la Ley General Tributaria matiza el alcance de la responsabilidad de éstos distinguiendo a estos efectos al menos tres niveles: aquel en el que la responsabilidad se extiende exclusivamente a las sanciones, por entenderse que los responsables en este caso subsidiarios-, fueron quienes las cometieron, como es el caso de las infracciones tributarias simples para los administradores de empresas fallidas (art 40.1 párrafo primero de la Ley General Tributaria); el de la responsabilidad por las obligaciones tributarias pendientes", como ocurre para quien fuera administrador de personas jurídicas deudoras en el momento del cese de actividad de estas últimas (artículo 40.1 párrafo segundo de la misma Ley), supuesto en el, que se excluyen las sanciones por no constituir propiamente obligaciones tributarias, y por último el supuesto de mayor extensión, en el que «ex lege» el alcance, de lo exigido se extiende a "la totalidad de la deuda tributaria" o a "las deudas y responsabilidades tributarias", como especifican respectivamente para los supuestos de las infracciones tributarias graves el art 40.1 párrafo primero, respecto de los administradores; de las personas jurídicas que cometieran, y el artículo 72.1 para los casos de sucesión como el que aquí se contempla. So pena de quebrar inmotivadamente la delicada matización de la Ley, es obligado dar, en estos últimos supuestos, a la mención de "deuda tributaria" el contenido que la misma Ley se cuida de precisar en su artículo 58, en cuyo epígrafe 2.e) figuran incluidas las sanciones pecuniarias. Por todo lo anterior 'debe concluirse que si entre las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas, existieran sanciones por infracciones impuestas al deudor principal que supongan un

porcentaje de la cuota devengada por los tributos que recaen sobre la actividad, o los rendimientos que produce, estas sanciones se incluirán entre las cantidades objeto del acuerdo de sucesión de actividad, por cuanto se trata de un componente más de la deuda tributaria. Ahora bien, no obstante lo anterior, las sanciones tributarias exigibles al sucesor en la actividad son solo las que se concretan, en un porcentaje de la cuota devengada por los tributos que recaen sobre la actividad, su ejercicio o los rendimientos que produce, pues sólo éstas son "deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas". Otras sanciones como, por ejemplo, las impuestas por incumplir requerimientos cualquiera que sea la causa de éstos; las debidas a infracciones simples documentales o contables, etc., no integran la deuda tributaria (a la que se refiere el artículo 58 L G T) a estos efectos y no son exigibles al sucesor, pues no derivan del ejercicio de la explotación o actividad económica, sino de una conducta o un incumplimiento personales del obligado principal que son independientes de dicho ejercicio, aunque, claro es, estén mediatamente relacionados con él. La conclusión anterior no supone una contradicción con el artículo 37.4, por cuanto como reiteradamente ha señalado este Tribunal Económico-Administrativo Central, el mismo es un precepto general que cede ante un precepto específico y singular, como es en este caso el artículo 72 de la Ley General Tributaria ". En base a lo señalado, la extensión de la responsabilidad a que se refiere el artículo 72 de la L.G.T ., ésta última aplicable a los hechos enjuiciados, ya que la sucesión controvertida se produjo con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 58/2003.

Finalmente, sobre la derivación de la liquidación por retenciones correspondientes al Impuesto sobre la I.R.P.F. del primer trimestre de 2004, se ha de indicar que dicha derivación resulta procedente, sin perjuicio de lo que posteriormente se señala, tanto de acuerdo con el artículo 72 de la anterior L.G.T ., en este sentido las resoluciones de este Tribunal Central, de 8 de febrero y 10 de mayo de 2001, 5 de marzo de 2002 y 30 de abril de 2003, como en virtud de lo preceptuado en el citado artículo 42.1.c) de la actual Ley General Tributaria , aplicable éste a la sucesión controvertida y producida en el período indicado (2005- 2006).

SEXTO. En cuanto a las alegaciones relativas a las deudas incluidas en el acuerdo de derivación, alguna de las cuales ya fue estudiada por esta sala con motivo de la reclamación (RG:2382/09), la entidad aduce en primer lugar, la nulidad de las liquidaciones practicadas en el curso de las actuaciones inspectoras por la improcedente e incongruente aplicación del método de estimación indirecta en las actuaciones inspectoras seguidas por el concepto Impuesto sobre Sociedades (2003 y 2004), mientras en el I.V.A, por los mismos períodos se determinaron en estimación directa, régimen que para la reclamante debería haber sido aplicado al Impuesto sobre Sociedades.

En relación con el IVA de los ejercicios 2003 y 2004, las bases imponibles fueron fijadas en estimación directa, utilizando las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente, y demás documentos, justificantes y datos. Los resultados declarados por la entidad ADALMAR MORAL CONSTRUCCIONES, S.L. fueron modificados, ya que de la documentación aportada por dicha entidad, quedó acreditado que las facturas expedidas por los contribuyentes correspondían a algunas facturas relativas a ejecuciones de obras en las que no quedó justificada su ejecución material en su totalidad.

Por el contrario, con relación al Impuesto sobre Sociedades, ante la imposibilidad de obtener aclaraciones o información complementaria sobre la situación de la contabilidad de la empresa ADALMAR MORAL CONSTRUCCIONES, S.L. por el fallecimiento del administrador D. Prudencio , se procedió a la determinación por método de estimación indirecta de las bases imponibles, según el informe relativo a la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases tributarias de 30 de octubre de 2006; así, en dicho informe se señala que el representante de dicha entidad en diligencia de 28 de julio de 2006 manifestó que "a mi criterio profesional la contabilidad no refleja la imagen fiel de la empresa por lo que ésta no refleja con exactitud los hechos económicos que han vendido desarrollando" y en diligencia de 11 de octubre de 2006 manifestó que a través de la información auxiliar de la empresa podría determinarse el beneficio a efectos del Impuesto sobre Sociedades, por lo que se deduce que la citada información auxiliar y de las manifestaciones del representante de dicha entidad, la contabilidad no reflejaba la imagen fiel de la empresa.

Por lo que si no poder disponer la Administración tributaria de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible por el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales, estaba justificada la utilización de dicho método de acuerdo con el artículo 53 de la L.G.T ., utilizando los medios a que hace referencia el apartado 2 del mismo artículo de forma justificada. En base a lo cual no cabe hablar de incongruencia en el procedimiento inspector."

Noveno.

En atención a todo lo expuesto, procede estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina; y, una vez casada la sentencia, sin embargo, ha de desestimarse el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal CHASPIN CONSTRUCCIONES S.L. contra la resolución del TEAC, de 21 de julio de 2010, que estimó en parte la reclamación económico-administrativa 2817/2009 interpuesta contra el acuerdo de derivación de responsabilidad de 2 de abril de 2009, dictado por la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT de Castilla La Mancha. Resolución la del TEAC que se confirma, sin que proceda la imposición de costas.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos el presente recurso de casación para la unificación de doctrina, interpuesto por la representación procesal de CHASPIN CONSTRUCCIONES S.L. contra la sentencia, de fecha 28 de noviembre de 2011, dictada por la Sala de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo núm. 569/2010 . Pero una vez que casamos y anulamos dicha sentencia, desestimamos el recurso contencioso administrativo formulado contra la resolución del TEAC, de 21 de julio de 2010, que estimó en parte la reclamación económico-administrativa 2817/2009, interpuesta contra el acuerdo de derivación de responsabilidad de 2 de abril de 2009, dictado por la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT de Castilla La Mancha. Resolución del TEAC que se confirma, sin que proceda la imposición de costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la Colección Legislativa, 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 D. Rafael Fernandez Montalvo, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretario, 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.