



Roj: **STS 3680/2016** - ECLI: **ES:TS:2016:3680**

Id Cendoj: **28079130022016100334**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **20/07/2016**

Nº de Recurso: **3375/2015**

Nº de Resolución: **1906/2016**

Procedimiento: **CONTENCIOSO - APELACION**

Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## SENTENCIA

En Madrid, a 20 de julio de 2016

Esta Sala ha visto el recurso de casación para la unificación de doctrina **3375/2015**, interpuesto por UBE CHEMICAL EUROPE, S.A.U., representada por el procurador don Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, contra la sentencia dictada el 1 de abril de 2015 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 81/2013, relativo a retenciones a cuenta en el impuesto sobre la renta de las personas físicas por rendimientos de trabajo/profesional de los ejercicios 2005 a 2008. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO** .- La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso-administrativo promovido por la representación procesal de Ube Chemical Europe, S.A.U. («Ube Chemical», en lo sucesivo), contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 20 de diciembre de 2012. Esta resolución administrativa de revisión declaró que no había lugar a las reclamaciones acumuladas 3423-11 y 3424-11 instadas por la mencionada compañía frente a sendos acuerdos de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 4 de abril de 2011, que aprobaron liquidaciones por retenciones e ingresos a cuenta en el impuesto sobre la renta de las personas físicas por rendimientos de trabajo/profesional de los ejercicios 2005/2006/2007 y 2008, respectivamente.

En lo que a este recurso de casación para la unificación de doctrina interesa, la Sala de instancia desestima: **(a)** la alegación de prescripción del derecho de la Administración a liquidar como efecto reflejo de haberse incumplido el plazo máximo de las actuaciones inspectoras (FJ 7º); **(b)** la denuncia de enriquecimiento injusto por parte de la Administración (FJ 6º), y **(c)** la queja de falta de motivación de las actas de inspección, de las subsiguientes liquidaciones y de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (FJ 5º).

En lo que a la prescripción se refiere la sentencia concluye que **(i)** las dilaciones imputables al contribuyente resultan justificadas, habida cuenta de los días de aplazamiento de la comprobación que tienen como causa la solicitud del obligado tributario; **(ii)** la existencia de dilaciones imputables al obligado no impide el desarrollo de otras actuaciones por parte de la Inspección, y **(iii)** el acuerdo de ampliación fue suficientemente motivado.

**SEGUNDO**. - Ube Chemical interpuso, al amparo del artículo 96.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), recurso de casación para la unificación de doctrina mediante escrito presentado el 28 de mayo de 2015, en el que aduce tres razones para casar la sentencia de instancia.

**1ª) Por confirmar los acuerdos de liquidación pese a que cuando se practicaron había prescrito el derecho de la Administración a liquidar.**



Expone que las actuaciones inspectoras debieron durar como máximo 18 meses (549 días naturales), pues el plazo fue correctamente ampliado por seis meses, es decir podían prolongarse desde el 1 de julio de 2009 hasta el 31 de diciembre de 2010. Explica que en realidad se extendieron a lo largo de 643 días, pero como de ellos 96 le fueron imputables en tanto dilaciones, la duración efectiva fue de 547 días, dos menos del máximo posible. Por ello, basta que 3 de los 96 días que se le atribuyeron en concepto de dilaciones no lo fueran tales para concluir que las liquidaciones se notificaron fuera del plazo máximo, con el efecto de que el inicio de las actuaciones no interrumpió la prescripción.

Tras esta introducción, esgrime tres bloques de sentencias que contendrían doctrina opuesta a la contenida en la sentencia impugnada:

**a)** Prescripción por imputación de dilaciones indebidas sin haber concedido el plazo mínimo de diez días hábiles para realizar la siguiente diligencia ante el órgano inspector. Invoca en este punto las sentencias del Tribunal Supremo de 19 de marzo de 2014 (casación 6259/2011; ECLI:ES:TS:2014:1212) y 25 de septiembre de 2014 (casación 2016/2012; ECLI:ES:TS:2014:3704), cuya doctrina contradeciría la impugnada con infracción de los artículos 66 a 69 y 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), y de los artículos 104 y 171 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre) [en adelante, «RGI»]. Esta infracción afectaría a las dilaciones imputadas entre el 2 y el 9 de julio de 2010 y el 24 de septiembre y el 6 de octubre del mismo año.

**b)** Prescripción por imputación de dilaciones indebidas sin reconocer un plazo mínimo de diez días entre determinadas comparecencias. Trae a colación, además de la ya citada sentencia del Tribunal Supremo de 19 de marzo de 2014, la de 7 de marzo de 2013 (casación 3730/2010; ECLI:ES:TS:2013:1212), con infracción de los mismos preceptos legales y reglamentarios.

**c)** Prescripción por imputar dilaciones que no atienden realmente al concepto de dilación fijado por la jurisprudencia. Esgrime las sentencias del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2011 (casación 5990/2007; ECLI:ES:TS:2011:913), 19 de octubre de 2012 (casación 4421/2009; ECLI:ES:TS:2012:7056) y 27 de junio de 2012 (casación 6555/2009; ECLI:ES:TS:2012:4684), así como la de la Sala de lo Contencioso - Administrativo (Sección 5ª) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de diciembre de 2008 (recurso 1287/2006; ECLI:ES:TSJM:2008:25594), con infracción de las mismas normas ya citadas.

Esta queja atañe a la imputación de 61 días en entre el 9 de julio y el 8 de septiembre de 2010, y de otros 12 días entre el 24 de septiembre y el 6 de octubre del mismo año.

### **2ª) Por confirmar los acuerdos de liquidación y la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central pese a carecer de motivación.**

Aporta como contraste las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 3a) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 22 de julio de 2012 (recurso 1420/2010; ECLI:ES:TSJCV:2013:4368) y 16 de diciembre de 2013 (recurso 1112/2011; ECLI:ES:TSJCV:2013:6491), infringiendo al contradecir su doctrina el artículo 54 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre), y los artículos 102 y 103 de la Ley General Tributaria, así como el 24 de la Constitución Española.

### **3ª) Por confirmar los acuerdos de liquidación pese a la falta de prueba de la ausencia de enriquecimiento injusto por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.**

En este punto hace valer la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 17 de julio de 2008 (recurso 611/2005; ECLI:ES:AN:2008:3111), y la de la Sección Cuarta de la misma Sala de 23 de noviembre de 2011 (recurso 431/2010; ECLI:ES:AN:2011:5413), así como las de esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2008 (casación 398/2004; ECLI:ES:TS:2008:4207) y 27 de febrero de 2007 (casación 2400/2002; ECLI:ES:TS:2007:2118), con infracción del artículo 105 de la Ley General Tributaria, en relación con el principio de proximidad de la prueba y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa a la prueba necesaria para demostrar la ausencia de enriquecimiento injusto en las regulaciones de retenciones en sede del retenedor.

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, estime la demanda, anulando los actos administrativos impugnados.

**TERCERO.-** La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 14 de septiembre de 2015, en el que interesó su inadmisión o, subsidiariamente, la desestimación.



Con carácter general, se opone aduciendo que las tres cuestiones a las que se refiere el recurso son resueltas por las sentencias de contraste atendiendo a casos particulares, distintos del decidido en la impugnada. No existe identidad entre los supuestos de hecho.

A lo anterior añade que la forma en que se estructura el escrito de interposición del recurso de casación para la unificación de doctrina desvirtúa su carácter. La parte contraria ha buscado en las bases de datos de jurisprudencia sentencias que resuelvan de forma distinta a la ofrecida por la sentencia recurrida, sin reparar que los supuestos son diferentes.

En relación con la última de las tres cuestiones suscitadas en el recurso, opone que la sentencia impugnada recoge la valoración de la prueba realizada por los jueces *a quo* respecto de la existencia de enriquecimiento injusto de la Administración.

**CUARTO.-** Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 9 de diciembre de 2015, fijándose al efecto el día 19 de julio de 2016, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO .-** Ube Chemical discute en casación para la unificación de doctrina la sentencia dictada el 1 de abril de 2015 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso 81/2013, entablado frente a la resolución aprobada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 20 de diciembre de 2012.

Dicha resolución administrativa de revisión declaró que no había lugar a las reclamaciones acumuladas 3423-11 y 3424-11, instadas por la mencionada compañía frente a sendos acuerdos de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 4 de abril de 2011, que aprobaron liquidaciones por retenciones e ingresos a cuenta en el impuesto sobre la renta de las personas físicas por rendimientos de trabajo/profesional de los ejercicios 2005/2006/2007 y 2008, respectivamente.

La regularización consistió en considerar que las extinciones de contratos de trabajo con sus empleados eran de mutuo acuerdo y no despidos; para la Administración se trataba de primar la extinción anticipada de la relación laboral mediante un pacto preconcebido con la empresa. Por lo tanto, las cantidades percibidas por los trabajadores no estaban exentas y debieron ser objeto de retención.

En la demanda, Ube Chemical sostuvo que los indicios aplicados por el actuario a fin de liquidar no son suficientes, que en el expediente no hay prueba sobre la inexistencia de enriquecimiento injusto de la Administración y que prescribió el derecho de esta última a determinar la deuda tributaria como consecuencia de haber excedido el periodo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

En lo que a este recurso de casación para la unificación de doctrina interesa, la Sala de instancia desestima: **(a)** la alegación de prescripción del derecho de la Administración a liquidar como efecto reflejo de haberse incumplido el plazo máximo de las actuaciones inspectoras (FJ 7º1); **(b)** la denuncia de enriquecimiento injusto por parte de la Administración (FJ 6º), y **(c)** la queja de falta de motivación de las actas de inspección, de las subsiguientes liquidaciones y de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (FJ 5º).

En lo que a la prescripción se refiere, la sentencia concluye que **(i)** las dilaciones imputables al contribuyente resultan justificadas, habida cuenta de los días de aplazamiento de la comprobación acordados a su instancia; **(ii)** la existencia de dilaciones imputables al obligado no impide el desarrollo de otras actuaciones por parte de la Inspección, y **(iii)** el acuerdo de ampliación fue suficientemente motivado.

El recurso de casación entablado por Ube Chemical se estructura en tres partes:

**1ª)** En la primera sostiene que la sentencia debe ser casada por no haber declarado la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria como efecto reflejo de haberse excedido en el plazo de las actuaciones inspectoras, habiendo infringido los artículos 66 a 69 y 150 de la Ley General Tributaria y 104 y 171 RGI. Incurriendo en esas infracciones, habría contradicho la doctrina contenida en las siguientes sentencias:

**a)** Las sentencias del Tribunal Supremo de 19 de marzo de 2014 (casación 6259/2011; ECLI:ES:TS:2014:1212) y 25 de septiembre de 2014 (casación 2016/2012; ECLI:ES:TS:2014:3704), por no descontar del cómputo de las dilaciones imputables al contribuyente los diez días hábiles que, en todo caso, debe concedérsele.

**b)** Además de la ya citada sentencia del Tribunal Supremo de 19 de marzo de 2014, la de 7 de marzo de 2013 (casación 3730/2010; ECLI:ES:TS:2013:1212), por imputación de dilaciones indebidas sin reconocer un plazo mínimo de diez días hábiles entre determinadas comparecencias.



c) Las sentencias del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2011 (casación 5990/2007 ; ECLI:ES:TS:2011:913), 19 de octubre de 2012 (casación 4421/2009; ECLI:ES:TS:2012:7056 ) y 27 de junio de 2012 (casación 6555/2009; ECLI:ES:TS:2012:4684), así como la de la Sala de lo Contencioso - Administrativo (Sección 5ª) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de diciembre de 2008 (recurso 1287/2006; ECLI:ES:TSJM :2008:25594), por imputar dilaciones que no atienden realmente al concepto de dilación fijado por la jurisprudencia.

2ª) En la segunda se queja de que la sentencia recurrida haya confirmado los actos de liquidación y la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central pese a carecer de motivación, con infracción de los artículos 54 de la Ley 30/2992 , 102 y 103 de la Ley General Tributaria y 24 de la Constitución Española , desconociendo la doctrina que se contiene en las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 3ª) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 22 de julio de 2012 (recurso 1420/2010; ECLI:ES:TSJCV:2013:4368 ) y 16 de diciembre de 2013 (recurso 1112/2011; ECLI:ES:TSJCV :2013:6491).

3ª) La tercera parte sustenta la petición de casación en el hecho de que la sentencia recurrida no haya estimado el recurso contencioso-administrativo por falta de prueba de la ausencia de enriquecimiento injusto por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con infracción del artículo 105 de la Ley General Tributaria y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo acerca de la prueba necesaria para demostrar la ausencia de ese enriquecimiento en las regulaciones de retenciones en sede del retenedor, contradiciendo el criterio contenido en la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 17 de julio de 2008 (recurso 611/2005 ; ECLI:ES:AN:2008:3111), y en la de la Sección Cuarta de la misma Sala de 23 de noviembre de 2011 (recurso 431/2010 ; ECLI:ES:AN:2011:5413), así como en las de esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2008 (casación 398/2004; ECLI:ES:TS:2008:4207) y 27 de febrero de 2007 (casación 2400/2002 ; ECLI:ES:TS:2007:2118).

**SEGUNDO.-** Antes de seguir adelante, se ha de reparar en que el recurso de casación para la unificación de doctrina sólo cabe contra sentencias dictadas en procesos cuya cuantía litigiosa sea superior a 30.000 euros [ artículo 96.3 de la Ley 29/1998 , en la redacción de la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal (BOE de 11 de octubre)].

Con arreglo a la jurisprudencia de esta Sala [por todas, véanse las sentencias de 27 de diciembre de 2010 (casación 2539/2007 , FJ 2º;ES:TS:2010:7595), y 22 de octubre de 2012 (casación 5876/2010, FJ 2º; ES:TS:2012:6724)], la correcta interpretación de los artículos 41.1 y 42.1.a) de la Ley 29/1998 exige que, para fijar el valor económico de la pretensión, se atienda al débito principal, excluyendo el resto de responsabilidades, tales como intereses, sanciones, recargos y costas, salvo que su montante fuese superior. Además, se ha de tener en cuenta que, con arreglo al artículo 41.3 de la misma Ley , en los supuestos de acumulación o de ampliación, la cuantía se determina por la suma del valor económico de las pretensiones, pero no se comunicará a las de cuantía inferior la posibilidad de casación.

Tratándose de retenciones y pagos a cuenta en el impuesto sobre la renta de las personas físicas el devengo y las correspondientes liquidaciones son, en el caso de una compañía como Ube Chemical, mensuales (véase más adelante el fundamento jurídico noveno), por lo que dicha sociedad ejercita tantas pretensiones como liquidaciones mensuales se le han practicado en el procedimiento administrativo regularizando las que en su momento autoliquidó, debiendo tomarse en consideración cada una de ellas separadamente para determinar si se supera el umbral cuantitativo señalado por el legislador [véase en este punto los autos del Tribunal Supremo de 6 de julio de 2006 (casación 2447/2005; ECLI:ES:TS:2006:14855A ) y 15 de octubre de 2009 (casación 6559/2008; ECLI:ES:TS :2009:16327A)].

Pues bien, los actos administrativos que se encuentran en el origen de este recurso de casación para la unificación de doctrina liquidan las retenciones y pagos a cuenta en el impuesto sobre la renta de las personas físicas desde junio de 2005 a diciembre de 2008. De estas cuarenta y tres liquidaciones no superan la indicada *summa gravaminis* las correspondientes a los siguientes periodos: junio/2005 (19.971,92 euros), julio/2005 (cero euros), agosto/2005 (24.636,25 euros), septiembre/2005 (cero euros), octubre/2005 (cero euros), noviembre/2005 (22.022,46 euros), enero/2006 (cero euros), febrero/2006 (cero euros), julio/2006 (cero euros), agosto/2006 (cero euros), septiembre/2006 (cero euros), enero/2007 (cero euros), febrero/2007 (14.544,33 euros), marzo/2007 (cero euros), abril/2007 (cero euros), mayo/2007 (17.907,46 euros), junio/2007 (cero euros), julio/2007 (27.558,68 euros), agosto/2007 (cero euros), noviembre/2007 (19.093,06 euros), enero/2008 (14.660,25 euros), febrero/2008 (cero euros), marzo/2008 (cero euros), abril/2008 (cero euros), junio/2008 (cero euros) y julio/2008 (cero euros), respecto de los que la sentencia discutida es firme.

En definitiva, este recurso sólo resulta admisible por razón de la cuantía en lo que atañe a las liquidaciones de diciembre/2005 (83.692,02 euros), marzo/2006 (108.522,04 euros), abril/2006 (45412,58 euros), mayo/2006



(69.575,31 euros), junio/2006 (42.477,09 euros), octubre/2006 (114.307,01 euros), noviembre/2006 (115.047,99 euros), diciembre/2006 (207.041,62 euros), septiembre/2007 (132.923,55 euros), octubre/2007 (50.642,10 euros), diciembre/2007 (181.819,55 euros), mayo/2008 (31.809,66 euros), agosto/2008 (59.833,30 euros), septiembre/2008 (35.557,27 euros, octubre/2008 (47.236,17 euros), noviembre/2008 (74.951,71 euros) y diciembre/2008 (331.880,77 euros).

**TERCERO.-** Conviene también recordar que el recurso de casación para la unificación de doctrina tiene talante excepcional y carácter subsidiario respecto de la casación ordinaria [véanse las sentencias de 24 de mayo de 1999 (casación para la unificación de doctrina 2725/94 , FJ 2º; ECLI:ES:TS:1999:3587), 26 de mayo de 1999 (casación para la unificación de doctrina 4379/94 , FJ 2º; ECLI:ES:TS:1999:3657), 26 de julio de 1999 (casación para la unificación de doctrina 6329/93 FJ 2º; ECLI:ES:TS:1999:5434 ), 1 de abril de 2008 (casación para la unificación de doctrina 200/07 , FJ 1º; ECLI:ES:TS:2008:1057), 15 de febrero de 2010 (casación para la unificación de doctrina 496/04 , FJ 1º; ECLI:ES:TS:2010:559), 20 de marzo de 2012 (casación para la unificación de doctrina 178/10 , FJ 2º; ECLI:ES:TS:2012:1863), 28 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 461/13 , FJ 2º; ECLI:ES:TS:2014:1717), 14 de julio de 2014 (casación para la unificación de doctrina 395/13 , FJ 2º; ECLI:ES:TS:2014:2969), 16 de marzo de 2015 (casación para la unificación de doctrina 2644/13, FJ 1º; ECLI:ES:TS:2015:1111 ) y 13 de julio de 2015 (casación para la unificación de doctrina 3648/13, FJ 1º; ECLI:ES:TS :2015:3368) , entre otras muchas].

Se trata de que determinadas sentencias, que por razón de la cuantía tienen vedado el acceso a esa casación común, puedan revisarse cuando, superando el interés litigioso los treinta mil euros ( artículo 96.3 de la Ley 29/1998), contradicen otros pronunciamientos, a los solos efectos de unificar criterios y de declarar la doctrina correcta.

El objetivo radica, pues, en potenciar la seguridad jurídica, pero no en cualquier circunstancia, como en la modalidad general de casación, sino sólo cuando la inseguridad derive de la oposición en que incurran las resoluciones judiciales en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales (artículo 96.1). En consecuencia, la finalidad esencial de esta modalidad de casación no es tanto corregir la eventual infracción legal en que haya podido incidir la sentencia impugnada, cuanto en reducir a la unidad los criterios judiciales diseminados y discrepantes.

Siendo tal la meta, resulta imprescindible que en el escrito de interposición se explicita, junto a la infracción legal que se impute a la sentencia impugnada, la relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada (artículo 97.1), «precisa» en el lenguaje y «circunstanciada» en su objeto y contenido, en clara alusión a las identidades subjetiva, objetiva y causal determinantes del juicio de contradicción. A tal fin, resulta imprescindible acompañar certificación de la sentencia o sentencias alegadas con mención de su firmeza o, en su defecto, copia simple de su texto y justificación documental de haber solicitado aquélla (artículo 97.2).

Sólo cuando los pronunciamientos alegados como incompatibles son contradictorios con el recurrido, puede declararse la doctrina correcta y, si procediese por exigencias de tal declaración, casar este último. Y esa contradicción ha de ser ontológica, es decir, derivada de dos proposiciones que no pueden reunir, al propio tiempo, la condición de verdaderas o correctas jurídicamente y falsas o contrarias a derecho.

No cabe, en consecuencia, apreciar aquella triple identidad sobre supuestos de hecho diversos, entre sujetos en diferente situación o en aplicación de normas distintas. Si se bajara la guardia en la exigencia estricta de esta tríada, el recurso de casación para la unificación de doctrina no se distinguiría del ordinario por infracción de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, convirtiéndose en un instrumento espurio para eludir la prohibición de impugnar las sentencias que, pudiendo estimarse contrarias a derecho, no alcanzan los límites establecidos por el legislador para acceder a la casación común.

Por otro lado, como en la casación común, en la enderezada a la unificación de doctrina no cabe revisar los hechos del litigio ni la apreciación de la prueba llevada a cabo por los jueces de la instancia, salvo que al hacerlo, y en interpretación de preceptos legales que regulan pruebas de valor tasado, establezcan una doctrina contradictoria con la contenida en otros pronunciamiento jurisdiccionales anteriores con los que comparta las identidades que exige el artículo 96.1 de la Ley de esta jurisdicción .

**CUARTO.-** Esta última precisión permite descartar de entrada la tercera de las quejas plasmadas en el escrito de interposición del recurso: la que se refiere al sedicente enriquecimiento injusto de la Administración en las regulaciones de retenciones en sede del retenedor.

La sentencia impugnada afirma (FJ 6º) que no existe constancia alguna de haber sido ingresado de manera duplicada el impuesto como consecuencia de haber realizado el pago los retenidos y ahora la retenedora tras la regularización, no pudiendo por ello hablarse de enriquecimiento injusto. Añade que la demandante



no ha aportado documento alguno en tal sentido, constando en el expediente prueba que corresponde a la Administración y que desvirtúa la tesis de la demanda en este punto, pues de ella se obtiene que los retenidos no incluyeron en sus declaraciones individuales como rendimientos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas el importe de la indemnización por cese como empleados de Ube Chemical, ni se dedujeron como retención cantidad alguna por tal concepto.

Así pues, la Sala de instancia realiza una valoración de la prueba que no puede atacarse en casación, resolviendo conforme a una doctrina que no contradice la contenida en las sentencias de contraste: no puede realizarse un doble ingreso (por los retenidos y por el retenedor), correspondiendo a la Administración acreditar que no hubo tal. Ocurre que en este caso la Agencia Estatal de Administración Tributaria cumplió con tal carga, sin que la compañía ahora recurrente haya desvirtuado los hechos que se obtienen de la prueba practicada por la Administración en el expediente.

**QUINTO.-** Igual desenlace, por razones semejantes, corresponde a la segunda parte del recurso, referida a la sedicente falta de motivación de las liquidaciones tributarias y de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que las confirmó, por no incluir en el expediente los datos que permitieron a la Inspección comparar la cantidad que cada trabajador hubiera percibido de continuar en la empresa con la realmente cobrada por todos los conceptos (indemnización por despido, prestación por desempleo y pensión de jubilación).

La sentencia recurrida (FJ 5º) juzga que las actas de inspección y las subsiguientes liquidaciones, así como la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, aparecen suficientemente motivadas, sin que Ube Chemical haya sufrido indefensión. Considera cuestión distinta que en las actuaciones administrativas no se incluyeran determinados datos, debido a razones de confidencialidad o al deber de sigilo que ha de guardar la Administración, no obstante lo cual se incorporaron, y la actora tuvo cabal conocimiento de las mismas, todas y cada una de las razones tomadas en consideración por la Inspección para fundamentar las decisiones tomadas, que ha podido rebatir sin limitación de medios de defensa.

Como se ve, la discrepancia vuelve a ser en este punto fáctica. Los jueces *a quo* reputan suficientemente motivados los actos discutidos y consideran que en el expediente estuvieron presentes todos los elementos necesarios para que la compañía demandante pudiera ejercer sin limitación alguna su derecho a alegar y probar, conclusión que ella discute. Tal discrepancia no es susceptible de debate en casación y, tratándose como se trata de un recurso de casación para la unificación de doctrina, no revela una discrepancia doctrinal entre la sentencia recurrida y las dos de contraste del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que, además, resuelven supuestos de hecho distintos.

En efecto, ambas sentencias se refieren a liquidaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas en las que se calculó el rendimiento neto de la actividad desarrollada por los sujetos pasivos a través del método de estimación indirecta. En ese marco, la Sala valenciana echa en falta en los acuerdos de liquidación, así como en las actas, los datos utilizados para llevar a cabo la estimación. Por lo tanto, ni los sujetos se encontraban en idéntica situación en mérito a hechos sustancialmente iguales, tal y como exige el artículo 96.1 de la Ley 29/1998, ni las sentencias fijan doctrinas distintas. Ocurre que, en las de contraste, el tribunal sentenciador consideró que no constaban datos suficientes, mientras que en la aquí recurrida, pese a la ausencia de algunos elementos (por razones de confidencialidad y sigilo), la demandante pudo conocer los parámetros que usó la Administración y sus razones para fundamentar la decisión.

**SEXTO.-** La primera parte del recurso se refiere a la eventual prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, como efecto reflejo de haber excedido las actuaciones los 18 meses acordados (los 12 iniciales más los 6 de prórroga motivadamente acordada).

Se ha de reparar en que las actuaciones inspectoras arrancaron (con la notificación del acuerdo de incoación) el 1 de julio de 2009 y finalizaron (con la notificación de las liquidaciones) el 4 de abril de 2011. Se extendieron, pues, a los largo de 1 año, 9 meses y 3 días. Hubo, por tanto, un exceso de 93 días, que, para la Administración, no implica que incumpliera el plazo máximo, porque debían descontarse 96 días imputables a la sociedad contribuyente como dilaciones.

Ube Chemical divide esta parte del recurso en tres quejas, que, en realidad, denuncian contradicciones doctrinales en dos extremos: **(A)** la sustracción en el cómputo de las dilaciones imputables al contribuyente de los diez días hábiles que, como mínimo, debe concedérsele para el cumplimiento de todo requerimiento o diligencia y **(B)** la consideración como dilaciones imputables al contribuyente de demoras que no atienden realmente al concepto de dilación fijado por la jurisprudencia.

Concreta esta segunda línea argumental en relación con dos periodos: los que mediaron entre el 9 de julio y el 8 de septiembre de 2010 (61 días) y el 24 de septiembre y el 6 de octubre del mismo año (12 días). Tratándose



del primer periodo, precisa que responde a una solicitud de aplazamiento por su parte, no obstante lo cual, el actuario hizo caso omiso de tal petición, pues llevó a cabo una nueva diligencia el 21 de julio. Refiriéndose al segundo, precisa que responde a una demora de comparecencia producida a su instancia, dilación que, a su juicio, debería comenzar a computarse el día 27 de septiembre, puesto que no se había concedido el plazo mínimo de 10 días.

Dejando de lado este segundo periodo, porque en realidad el discurso respecto del mismo responde al planteamiento que hemos identificado con la letra (A), que analizaremos más adelante, lo cierto es que si se examinan las sentencias de contraste se observa que no concurren las identidades que exige la ley para que el recurso de casación para la unificación de doctrina sea resuelto en cuanto al fondo.

La sentencia de esta Sala de 24 de enero de 2011 aborda un supuesto en el que, habiéndose pedido información a la Administración de otro Estado miembro de la Unión Europea, se realizaron actuaciones durante el plazo en que se esperaba la información, negando la sentencia que, en tal tesitura, pueda calificarse la interrupción de justificada. La de 19 de octubre de 2012 se refiere a un caso en el que imputándose al contribuyente una demora en la presentación de documentos, el Tribunal Supremo juzgó que ese retraso no afectó al desarrollo normal del procedimiento, por lo que no podían atribuirse a aquél como dilaciones. En fin, la de 27 de junio de 2012 se manifestó en parecidos términos que la anterior ante un supuesto de hecho semejante. En las sentencias de contraste se trata de la interrupción para pedir informes o de las dilaciones consecuencia de un retraso en la presentación de documentación, concluyendo el Tribunal Supremo que aquella interrupción o estos retrasos no impidieron seguir la tarea inspectora, por lo que la detención no podía ser calificada de justificada ni la dilación de imputable al obligado. Ahora se trata de una petición de aplazamiento, que se acuerda, no obstante lo cual durante ese aplazamiento se lleva a cabo una comparecencia.

Puede apreciarse que la realidad subyacente a los pronunciamientos de contraste no es la misma que la que ahora se contempla y que, en puridad, la diferente conclusión es consecuencia de la diversidad de hechos, pero no resultado de una contradicción doctrinal. La sentencia impugnada no afirma que, interrumpida justificadamente la actuación inspectora o retardada por causa del obligado tributario, esos periodos deban en todo caso descontarse para el cálculo del plazo máximo de duración de las actuaciones, sino que, más sencillamente, se limita a afirmar que, con carácter general, las dilaciones imputables al contribuyente no impiden a la Administración la práctica de actuaciones, con arreglo al artículo 102 RGI. En la sentencia de 24 de enero de 2011, en relación con el artículo 34 bis, apartado 4, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (BOE de 14 de mayo), indicamos que ha de admitirse que la Administración pueda en tales tesituras seguir realizando las pesquisas viables, añadiendo a continuación que no cabe dar cobertura a una torcida interpretación del precepto que otorgue a la Administración la posibilidad de proceder a una segunda ampliación, por la vía de hecho, del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, considerando que, en todo caso y circunstancia, la petición de informes (o el retraso achacable al contribuyente, añadimos ahora) constituye una interrupción justificada de las actuaciones o una dilación no imputable a la Administración, con abstracción de las circunstancias concurrentes y, por tanto, de si pese a tales circunstancias no cabe hablar de interrupción (o de dilación) porque la Inspección pudo avanzar en su labor. Como puede apreciarse, se trata de valorar las circunstancias del caso, lo que impide trasladar al presente, con automatismo, la conclusión alcanzada en los que se citan como precedentes.

Todo lo anterior evidencia que no concurren en este punto los requisitos de identidad que reclama el artículo 96.1 de la Ley de esta jurisdicción.

**SÉPTIMO.-** La otra alegada contradicción doctrinal tiene como punto de partida el artículo 171.3, párrafo segundo, RGI conforme al que el personal inspector debe conceder a los obligados tributarios un plazo no inferior a diez días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para que aporten los datos, informes o antecedentes que no se hallen a disposición de dicho personal. El planteamiento de la entidad recurrente, ya presente en la demanda, consiste en que cuando entre el requerimiento y la fecha señalada por la Inspección no medie tal periodo, los días que falten hasta completarlo no pueden atribuirse al contribuyente como dilaciones indebidas. A lo que añade que el plazo se ha de computar atendiendo sólo a los días hábiles.

La Sala de instancia (FJ 7º) responde de manera genérica a este planteamiento, razonando que «se han practicado las diligencias que constan de manera individualizada en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, todas las cuales, visto su contenido y frente a lo que en la demanda se alega, resultan justificadas al igual que la imputación de las dilaciones cuestionadas, algo que resulta incomprensible a la vista del expediente administrativo y, sobre todo, de los numerosos días de aplazamiento de la comprobación que tienen como causa la solicitud del propio obligado tributario». Hay, pues, una desestimación tácita de la tesis de la actora, que se descarta sin una argumentación específica. Siendo así, se ha de concluir que la sentencia



impugnada no sienta un criterio sobre el particular, debiendo recordarse que el recurso de casación para la unificación de doctrina tiene por objeto unificar tesis contradictorias, no corregir eventuales infracciones implícitas de la jurisprudencia en que haya podido incurrir la sentencia impugnada.

Por todo lo anterior, se ha de concluir que tampoco procede este último argumento, debiendo declararse que no ha lugar a este recurso de casación para la unificación de doctrina.

**OCTAVO.-** En virtud de lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley de esta jurisdicción, las costas de este recurso deben imponerse a la sociedad recurrente, si bien, haciendo uso de la facultad que nos confiere el apartado 3 de dicho precepto, con el límite de dos mil euros, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones suscitadas.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido : **1º)** No ha lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina **3375/2015**, interpuesto por UBE CHEMICAL EUROPE, S.A.U., contra la sentencia dictada el 1 de abril de 2015 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 81/2013 . **2º)** Imponer las costas a la mencionada compañía, con el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.