



Roj: **SAN 3195/2014 - ECLI:ES:AN:2014:3195**

Id Cendoj: **28079230022014100349**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **10/07/2014**

Nº de Recurso: **113/2011**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **FELISA ATIENZA RODRIGUEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA

Madrid, a diez de julio de dos mil catorce.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 113/11 que ante esta **Sala de lo Contencioso-Administrativo** de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D. ALBERTO PÉREZ AMBITE en nombre y representación de **PROMOBLE S.L.**, frente a la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid en materia de Impuesto sobre Sociedades (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho) siendo ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte indicada interpuso, con fecha de 18 de abril de 2011 el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamando el expediente administrativo, fue entregado a dicha parte actora para que formalizara la demanda.

SEGUNDO.- En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 23 de noviembre de 2012, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados.

TERCERO.- De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la demanda mediante escrito presentado el 19 de febrero de 2013 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

CUARTO.- Habiéndose solicitado el recibimiento a prueba del recurso, las partes, por su orden, han concretado sus posiciones en sendos escritos de conclusiones; quedando los autos pendientes para votación y fallo.

QUINTO.- Mediante providencia de esta Sala de fecha 24 de junio de 2014, se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 3 de julio de 2014 en el que se deliberó y votó, habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo, por la representación de la entidad **PROMOBLE S.L.**, la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de febrero de 2011, estimadora parcial del recurso de alzada promovido frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de 26 de noviembre de 2009, recaída en los expedientes acumulados 08/5588/2004 y 08/738/2005, relativos, respectivamente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1996 a 1999, y la sanción conexas, siendo la cuantía de 343.915,71 €.



La resolución impugnada acuerda:

" ESTIMARLO EN PARTE, anulando la resolución objeto del mismo exclusivamente respecto a la sanción de los ejercicios 1996 y 1997, sanción ésta que igualmente se anula y deberá liquidarse de nuevo conforme a lo dicho en el fundamento de derecho sexto de la presente resolución, confirmando por lo demás la resolución del Tribunal Regional".

SEGUNDO.- Las anteriores actuaciones administrativas tienen origen en la incoación, en un procedimiento inspector de alcance general, de un acta en disconformidad A02 nº 70837314 el 31 de marzo de 2004, que dio lugar a un Acuerdo de liquidación del Inspector Regional de Cataluña de 19 de mayo de 2004, en el que, en síntesis, se contenía lo siguiente:

"Las actuaciones se iniciaron mediante comunicación notificada el 17-7-01 Por acuerdo de 24-3-03 se amplió la duración de dichas actuaciones a 24 meses. A efectos de lo en el art. 29 de la Ley 1/98, se han producido 331 días de dilaciones imputables al contribuyente por causa de solicitudes de aplazamiento, incomparecencias, o falta de aportación de documentación solicitada por la inspección.

La actividad desarrollada por la interesada durante los periodos comprobados fue la fabricación de muebles (Tarifas IAE: ep 4681),

El examen de los libros registro oficiales aportados por la interesada permitió a la Inspección apreciar que no habían sido anotadas las operaciones de venta reflejadas en los documentos que ésta denomina "tipo B". Por consiguiente, la Inspección concluye que tanto la contabilidad como los libros registro obligatorios a efectos fiscales adolecen de anomalías sustanciales que imposibilitan la estimación directa de las bases imponibles.

De las actuaciones de comprobación llevadas a cabo por la Dependencia de Inspección de Tarragona sobre las sociedades que se indican, dedicadas al comercio al por menor de muebles: MOBLES BLACK SL (B58.272.592), INTERSENIA SL (843.351.121), MOBLES BENET SL (B43.497.890) y DÓNALO BEL BEL SL (B43.412.311), se obtuvo diversa información relativa a las operaciones de venta de la reclamante, que fueron incorporadas al expediente inspector mediante diligencias nº 28 y 39. Se comprobó así que la hoy recurrente había realizado ventas de muebles que no habían sido contabilizadas ni declaradas a efectos del impuesto, documentadas en impresos sin membrete de la e identificación de su emisor y sin el formato de las facturas declaradas.

Ahora bien, dichos documentos presentaban la misma estructura e identidad de campos que los alterares correspondientes a las facturas sí declaradas (y, en algún caso, que las propias facturas declaradas). La inspección ha denominado a este tipo de facturas y albaranes como "documentos tipo B", por oposición con los sí contabilizados y declarados, que denomina "tipo A".

Ante la imposibilidad de determinar las bases imponibles en régimen de estimación directa, dada la concurrencia de anomalías sustanciales en contabilidad, se acudió al régimen de estimación indirecta, por lo que la liquidación inspectora incrementa las bases imponibles declaradas como consecuencia de ventas "ocultas" en los importes que se relacionan a continuación, importes que representan el beneficio derivado de dichas venías ocultas:

€ (000)

1996 170

1997 207

1998 152

1999 224

Las cifras anteriores son el resultado de incrementar las venías B a las declaradas previa reducción de su importe en los gastos vinculados a las mismas según los cálculos que figuran en las páginas 13 a 15 del informe ampliatorio.

Se liquida en consecuencia una cuota tributaria de 263.274,56 € e intereses de demora por 80.641,15 € (Deuda tributaria: 343.915,71 €)."

Por Acuerdo del Inspector Regional de Cataluña de 6 de octubre de 2004, se impone una sanción conjunta de 174.108,65 €, por la infracción tipificada en el artículo 79 a) de la LGT, al haberse dejado de ingresar parte de la deuda tributaria, aplicandose la cuantía mínima del 50% incrementada en 20 puntos porcentuales en el ejercicio 1996 y 15 puntos en los demás periodos, por aplicación de la agravante de ocultación de datos a la Administración, prevista en el artículo 82.1 d) de la LGT.



La recurrente interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas contra los Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción expresados, que fueron resueltos conjuntamente en sentido desestimatorio por la resolución del TEAR de Cataluña de 26 de noviembre de 2009.

Interpuesto recurso de alzada contra esta última resolución, el TEAC estimó parcialmente dicho recurso, como se ha hecho constar en el anterior Fundamento jurídico.

La actora funda su pretensión impugnatoria en el presente recurso contencioso administrativo en las siguientes cuestiones: 1º) Prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto objeto de regularización, al haber incumplido la Inspección el plazo legal para la finalización de las actuaciones de comprobación. El Acuerdo de ampliación a 24 meses del procedimiento inspector se ha adoptado fuera del plazo legalmente establecido; 2º) Improcedencia de la liquidación impugnada. Indebida aplicación del régimen de estimación indirecta; 3º) Improcedencia de la sanción impuesta; 4º) Apreciación por la Sala de otros motivos susceptibles de fundamentar el recurso y el principio "iura novit curia".

TERCERO.- En fecha 18 de junio de 2014, cuando el procedimiento estaba pendiente de señalamiento, la representación de la actora, presentó escrito, poniendo en conocimiento de la Sala, la sentencia de 12 de junio de 2014, dictado por esta misma Sala y sección en el recurso 227/2011, en la que se acuerda estimar en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto por la entidad PLA ROYO S.L., frente a la resolución del TEAC que confirmaba otra del TEARC de 4 de diciembre de 2009, en relación al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 1996 a 1999, en cuya sentencia se declara la prescripción del derecho de la Administración para la determinación de la deuda correspondiente a los ejercicios 1996, 1997 y 1998 y la anulación correspondiente al ejercicio 1999, en los términos señalados en el último párrafo del Fundamento Jurídico Séptimo de la sentencia, así como la nulidad de la sanción impuesta.

Afirma la parte que si bien el recurso citado se refiere a otra entidad distinta de la hoy recurrente, ambos procedimientos tienen origen en las mismas actuaciones inspectoras, fueron desarrolladas por el mismo Actuario en las mismas fechas, y por idénticos conceptos y periodos, llegando la Inspección a las mismas conclusiones y cálculos, al tratarse en ambas entidades de idéntico objeto social, sistema de producción, gestión y organización. En consecuencia solicita que la Sala dicte sentencia estimando el presente recurso, y anulando tanto el Acuerdo de liquidación como el de sanción impugnados.

CUARTO.- En efecto, el presente recurso, si bien referido a distinta entidad, es sustancialmente idéntico al 227/2011 interpuesto por la entidad Pla Royo, y según consta en el expediente los hechos y los motivos de impugnación articulados en ambos procedimientos son coincidentes, siendo asimismo iguales las fechas de inicio de las actuaciones de comprobación (17 de enero de 2001), así como del acuerdo de ampliación (26 de marzo de 2003) y de la notificación del Acuerdo de liquidación, el 19 de mayo de 2004. En ambas demandas se articularon los mismos motivos de impugnación y se propusieron las mismas pruebas, por lo que, razones de unidad de doctrina y de seguridad jurídica, aconsejan remitirnos a los fundamentos jurídicos de nuestra sentencia de 12 de junio de 2014, dictada en el recurso 227/2011, en la que nos pronunciábamos del siguiente modo:

<< La parte recurrente alegó como primer motivo de oposición el que se refiere a la prescripción del derecho de la administración a liquidar la deuda tributaria por haber incumplido la Inspección el plazo para la finalización de actuaciones y por haberse dictado el Acuerdo de Ampliación fuera del plazo legalmente establecido.

Entiende que dicho Acuerdo de Ampliación no puede dictarse cuando ya se ha rebasado la duración máxima del procedimiento sin que sea necesario computar para ello las posibles dilaciones imputables al contribuyente. Por lo tanto, entiende que el Acuerdo de Ampliación no interrumpe el plazo de prescripción. Por esta razón considera prescrito el derecho de la administración a liquidar los ejercicios 1996, 1997 y 1998.

La parte recurrente entiende que, aún en el caso de que se admitieran las dilaciones atribuidas al contribuyente en los 24 primeros meses de actuaciones, (180 días) el Acuerdo debería haberse dictado, como mucho el día 13 de Enero de 2003 por lo que también se dictó fuera de plazo.

En cuanto a las dilaciones considera que no están justificadas y que, además, no han impedido a la administración tributaria continuar con la tramitación de las correspondientes diligencias.

Por lo que se refiere al fondo de la cuestión planteada, resulta que considera que no es aplicable el régimen de estimación indirecta ya que no se han producido anomalías sustanciales en la contabilidad y que la Inspección pudo determinar la base imponible de forma completa.

SEGUNDO.- Para una mejor comprensión de las cuestiones litigiosas, es conveniente recordar determinados datos de hecho relevantes en relación con las vicisitudes del procedimiento económico-administrativo:



- El inicio de las actuaciones inspectoras que dieron lugar a la resolución ahora impugnada se produjo con fecha 17 de Julio de 2001.
- El Acuerdo de ampliación a 24 meses se dictó con fecha 24 de Marzo de 2003 y fue notificado a la parte ahora recurrente con fecha 26 de Marzo de 2003.
- Por Acuerdo del Inspector Regional de Cataluña de fecha 19 de Mayo de 2004 se liquidó el impuesto en los ejercicios señalados como consecuencia del Acta A-02 70837341 incoada el día 31 de Enero de 2004
- Finalmente, la notificación de la liquidación se produjo con fecha 19 de Mayo de 2004; para dicha liquidación entendió que procedía la aplicación del método de estimación indirecta realizando una estimación de ventas.
- La imposición de la sanción se fijó por Acuerdo de 4 de Octubre de 2004.
- Frente a ambas resoluciones se interpuso la correspondiente reclamación económico administrativa ante el TEAR de Cataluña que dictó resolución acumulada de fecha 4 de Diciembre de 2009 frente a la que se interpuso el recurso de alzada que fue desestimado mediante la resolución objeto del presente recurso contencioso administrativo.

TERCERO.- La cuestión que se suscita en el presente recurso se centra en determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución ahora impugnada debiendo resolverse en primer lugar sobre la supuesta prescripción del derecho de la administración a liquidar una vez que se ha dictado fuera de plazo la resolución de ampliación del plazo de doce meses de duración de las actuaciones inspectoras.

Así, el artículo 31 ter del RGIT, sobre "ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras", señala que: "1. El plazo a que se refiere el art. 31 podrá ser ampliado, previo acuerdo del Inspector-Jefe, por un plazo no superior al inicialmente previsto, cuando concurra, en cualquiera de los ejercicios o tributos a que se refiere la actuación, alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional.

A estos efectos, y sin perjuicio de su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación, podrá considerarse que las actuaciones revisten especial complejidad cuando se produzca alguno de los siguientes supuestos:

1º. Cuando el volumen de operaciones de la persona o entidad sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.

2º. Cuando el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales de la persona o entidad, la desaparición de los libros o registros contables o su falta de aportación por el contribuyente, determine una mayor dificultad en la comprobación que requiera de la ampliación del plazo.

3º. Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y dichas actuaciones requieran la realización de comprobaciones a diversos sujetos pasivos en el ámbito de diferentes Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

4º. Cuando el obligado tributario realice actividades fuera del ámbito territorial de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda a su domicilio fiscal, que requieran la realización de actuaciones de comprobación de la inspección fuera de dicho ámbito territorial".

Por su parte, el apartado 2 del mencionado artículo dispone que:

"2. A efectos de la ampliación del plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación, la apreciación de la concurrencia de alguna de las circunstancias mencionadas en los apartados anteriores se realizará por el funcionario, equipo o unidad que esté desarrollando la actuación de que se trate. La propuesta de ampliación se dirigirá por escrito al Inspector-Jefe, ponderando la importancia de las circunstancias reseñadas en orden a la necesidad de ampliar el plazo. Cuando sea el Inspector-Jefe el que aprecie la concurrencia de dichas circunstancias, dictará acuerdo en tal sentido. En ambos casos, se concederá al interesado, previamente, un plazo de diez días para que alegue lo que considere oportuno.

El acuerdo del Inspector-Jefe será motivado, se notificará al interesado y no será susceptible de recurso, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo, con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, se interpongan contra la liquidación que finalmente se dicte".

Del aludido régimen legal se deduce, tal y como ha expuesto esta Sala reiteradamente, que no hay un derecho incondicionado de la Administración a prorrogar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras, sino que,



antes al contrario, la regla general viene constituida por el establecimiento del plazo de doce meses y sólo en casos excepcionales, cuando concurren particulares circunstancias que impidan o dificulten que la culminación de las actuaciones se pueda realizar en el plazo previsto, una vez debidamente acreditadas y razonadas, podrá prolongarse el procedimiento mediante acuerdo motivado.

Es necesario, en primer lugar, tomar en consideración una circunstancia que se articula por la parte recurrente como motivo de nulidad y que hace referencia a que el Acuerdo se ha adoptado una vez transcurrido el plazo de doce meses legalmente previsto.

En efecto, tal y como sostiene la parte recurrente el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras se produjo fuera del plazo de doce meses, toda vez que el procedimiento de inspección se inició en fecha 17 de Julio de 2001 y el Acuerdo de Ampliación de las actuaciones se adoptó el día 26 de Marzo de 2003, notificándose el siguiente día 26, esto es, con posterioridad a que finalizara el plazo inicial de doce meses, sin que pueda admitirse el argumento recogido en los acuerdos de liquidación tributaria de que el plazo de terminación antes de producirse el acuerdo de ampliación de actuaciones debía descontarse los días correspondientes a las dilaciones imputables al sujeto pasivo, lo que comporta tener en cuenta las dilaciones imputables al contribuyente durante esos doce meses, pues a juicio de la Sala el acuerdo de ampliación tiene un momento inicial y uno final en que puede adoptarse, el momento inicial no puede ser anterior al transcurso de seis meses desde el inicio de las actuaciones, tal y como determina el art. 31 ter 3 del RGIT, añadiendo el citado precepto que "a estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurren en la actuación" y el momento final en el que puede adoptarse es dentro de los doce meses y ello prescindiendo también de las eventuales dilaciones que se hubieran podido producir, pues tales dilaciones serán apreciadas al término de las actuaciones inspectoras dado que, en caso contrario, de admitirse que se pudieran tomar en consideración para el momento de la adopción del acuerdo de ampliación se podría producir un doble cómputo de tales dilaciones, uno inicial que determinarían que se tuvieran en cuenta para el momento válido de adopción de dicho acuerdo de ampliación, y otro final determinante de la extensión del procedimiento inspector.

Todo ello nos conduce a concluir que ha habido un incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

Ahora bien, la superación del plazo máximo de doce meses establecido en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 no determina la caducidad del procedimiento, y esta Sala, en diversas sentencias, ha rechazado motivos similares, basados en una interpretación del precepto alejada de sus términos literales y de su finalidad específica.

No cabe deducir, pues, de la regulación contenida en la Ley 1/98 la caducidad, ya que el exceso del plazo de doce meses tiene su consecuencia legal propia. El Tribunal Supremo, en la sentencia de 30 de junio de 2004, recuerda que la Ley 1/1998 "no estableció con carácter general la caducidad de los procedimientos tributarios por paralización e incumplimiento del plazo establecido de resolución", recordando las respectivas previsiones sobre duración máxima de los procedimientos de gestión (artículo 23 de la Ley 1/1998) y de actuaciones de comprobación e investigación (artículo 29).

Así, el artículo 29.3 no determina la caducidad, pues establece que "la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producidas por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones".

En consecuencia, partiendo de que el incumplimiento del plazo previsto determina, conforme al artículo 29-3 de la referida Ley, que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de dichas actuaciones y tomando como "dies a quo" el 25 de julio de 1997, el 25 de julio de 1998 y el 25 de Julio de 1999, respectivamente, fechas en que finalizaba el plazo de presentación de las declaraciones correspondientes a los ejercicios 1996, 1997 y 1998 comprobados y, apreciada la no interrupción del plazo prescriptivo por las actuaciones inspectoras desarrolladas, se colige que en la fecha en que se notifican los acuerdos de liquidación tributaria, 19 de Mayo de 2004, estaba prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación de los referidos ejercicios de 1996, 1997 y 1998, por transcurso de un plazo superior al de cuatro años invocado por la parte y que resulta exigible.

Queda pendiente, pues, el ejercicio de 1999

CUARTO.- En relación a la cuestión de las dilaciones imputables al contribuyente resulta que en el Acta de disconformidad A-02 Numero 70837341 se imputan al contribuyente 331 días de dilaciones.

Entre la fecha de inicio del expediente y la notificación de la liquidación han transcurrido un total de 1.037 días por lo que, aún admitiendo dichas dilaciones, resulta que la duración neta del procedimiento habría sido de 706 días efectivos.



Pero como entre la fecha máxima de presentación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio 1999 (25 de Julio de 2000) y la notificación de la liquidación (19 de Mayo de 2004) no transcurrieron los cuatro años, no puede entenderse prescrito el derecho de la administración a liquidar la deuda tributaria, y ello, como decimos, aún admitiendo las dilaciones que la administración imputa a la parte recurrente.

No obstante, e independientemente de que, cualquiera que fuera el resultado del computo de las dilaciones, y que en ningún caso serviría para declarar prescrito el derecho de la administración a liquidar la deuda tributaria por no haber transcurrido el plazo de cuatro años, resulta procedente realizar algunas consideraciones sobre los periodos de dilaciones imputados al contribuyente por la administración.

El recurrente en su demanda se limita a afirmar (folio 14) que las dilaciones imputadas no impidieron el curso normal de las actuaciones de comprobación e investigación y que la documentación aportada no tuvo relevancia en la regularización efectuada a la ahora recurrente.

El recurrente solo hace oposición seria y fundada en relación a dos periodos de dilaciones pero no pueden ser aceptados sus argumentos por las siguientes razones:

- El referido entre la Diligencia numero 1 de fecha 31 de Julio de 2001 y la Diligencia numero 2 de fecha 4 de Septiembre. Obviamente, consta claramente que es la propia parte recurrente la que solicitó el aplazamiento a partir del 7 de Agosto que era la fecha en que había sido citado por la Inspección. También consta la advertencia expresa de que dicho periodo sería computado dilación imputable al contribuyente.

- El referido a la dilación de 28 días (por no aportación de documentación relativa a horas extras) entre el 20 de Diciembre de 2002 y el 17 de Enero de 2003

En cualquier caso, como habíamos dicho, aunque la duración del procedimiento inspector haya excedido los 12 meses previstos legal y reglamentariamente, resulta que al no haberse superado el plazo de cuatro años, dicha dilación no puede tener el efecto pretendido por la parte recurrente.

QUINTO.- Entrando en el fondo de la regularización tributaria realizada en relación al ejercicio 1999, procede referirse, en primer lugar, a la aplicación del método de estimación indirecta aplicado por la Administración.

Hay que partir de que el art. 47 de la Ley General Tributaria , (redacción según Ley 10/1985), establece tres regímenes para determinar la base imponible: "a) Estimación directa. b) Estimación objetiva singular. c) Estimación indirecta".

La "estimación indirecta" es un método subsidiario de los otros dos, en cuanto que puede ser utilizado en los supuestos en los que la determinación de la base imponible no es posible efectuarla ni directamente ni acudiendo a la estimación objetiva singular. Así se desprende del art. 50, de la Ley General Tributaria , al establecer que: "Cuando la falta de presentación de declaraciones o las presentadas por los sujetos pasivos no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos, o cuando los mismos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables, las bases o rendimientos se determinarán en régimen de estimación indirecta utilizando para ello cualquiera de los siguientes medios:(...)".

En este régimen de estimación, la Administración puede utilizar una serie de medios, como el propio art. 50 recoge, que se caracterizan por la atribución a la Administración de un gran margen de apreciación de datos y antecedentes, así como en la utilización de los elementos indiciarios, además de la facultad de valoración de signo, índices o módulos que permitan determinar la base imponible.

El carácter subsidiario de este régimen conlleva, primero, la motivación de su utilización en el supuesto concreto, y, segundo, la determinación de la base imponible.

En coherencia con lo establecido en estos preceptos, el art. 64.1, del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, dispone: "El régimen de estimación indirecta de bases tributarias será subsidiario de los regímenes de determinación directa o estimación objetiva singular de bases, así como del régimen de estimación objetiva singular de cuotas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se aplicará cuando la Administración no pueda conocer los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de las cuotas o rendimientos por alguna de las siguientes causas: (...) c) Que el sujeto pasivo o retenedor haya incumplido sustancialmente sus obligaciones contables. (...)".

Entre los supuestos legales en los que "se entiende que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables", el apartado 2, del citado art. 64, menciona: "d) Cuando aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el interesado no pueda verificarse la declaración o determinar con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación".



En general, la base en la que se asientan los supuestos de este apartado hace referencia al anormal comportamiento contable del sujeto pasivo que provoca la utilización por parte de la Administración de medios y criterios tendentes a averiguar o estimar, lo más fiablemente posible, la situación tributaria del contribuyente.

En este sentido, la doctrina jurisprudencial ha venido entendiendo como supuestos de incumplimiento sustancial de las obligaciones contables, casos de ausencia de llevanza de los libros obligatorios, exigidos por el Código de Comercio, como su llevanza parcial, así como la no aportación de las facturas, o su aportación, también, parcial, que no permitan la comprobación o contraste con lo reflejado en los libros (TS. SS. 16-julio-1988 , 13-marzo-1989 , 9-enero-1992 , 5-mayo-1993 ; entre otras).

En el mismo sentido se pronuncia, el art. 53, de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, de la Ley General Tributaria , de rúbrica " **Método de estimación indirecta** ", dispone:

"1. El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

- a. Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.
- b. Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.
- c. Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.
- d. Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

2. Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente:

- a. Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
- b. Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.
- c. Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.

3. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 158 de esta Ley."

Siguiendo el criterio recogido por esta Sala y Sección en recursos anteriores (por ejemplo la sentencia dictada en el recurso 319/2008) resulta que la regulación legal del régimen que nos ocupa permite determinar con precisión cuáles son sus **tres principales características** , que deben actuar -todas ellas conjuntamente- como presupuestos legitimadores de su utilización por la Administración Tributaria: **a)** La subsidiariedad en relación con los otros dos sistemas, pues sólo cabe acudir al mismo cuando no sea posible determinar la base imponible ni directamente ni acudiendo a la estimación objetiva singular; **b)** La inexistencia de datos reales completos del sujeto o del hecho gravado, aun cuando puedan utilizarse los efectivamente disponibles; **c)** La concurrencia de alguna de las circunstancias legalmente previstas como determinantes de aquella imposibilidad (falta de presentación de declaraciones, resistencia u obstrucción a la actuación inspectora o incumplimiento sustancial de las obligaciones contables).

El carácter excepcional de la estimación indirecta exige, en primer lugar, que **la decisión administrativa de acudir a la misma para determinar la base imponible del tributo de que se trate esté debidamente justificada** . La motivación debe lógicamente referirse no sólo a la existencia de las irregularidades descritas en el comportamiento del sujeto pasivo o en la llevanza de su contabilidad, sino también a la imposibilidad de acudir a los regímenes ordinarios de estimación directa u objetiva. Y es que, como se ha dicho, la defectuosa contabilidad, la resistencia a la actuación inspectora o la falta de presentación de declaraciones son requisitos necesarios, pero no suficientes para que la Administración se acoja al sistema excepcional que nos ocupa. Es preciso, además, que tales circunstancias impidan la determinación de la base imponible directamente o acudiendo a la estimación objetiva singular.

Los pronunciamientos de esta Sala (pudiendo remitirnos en este punto a la sentencia dictada en el recurso 453/2008) ha sido muy casuísticos, analizando las circunstancias que concurrían en cada caso. Así, por ejemplo, en la Sentencia de fecha 3 de mayo de 2002 declaramos que "como tiene establecido el Tribunal Supremo (por todas, sentencia de 17 de octubre de 1998) , únicamente cuando no es posible determinar por



completo las bases tributarias a partir de las declaraciones y contabilidad del sujeto pasivo "tras investigar externamente la actividad económica del inspeccionado y a partir de hechos y datos, incluidos los obtenidos de otros sujetos pasivos dedicados a similar actividad, pueden integrarse dichas bases imponibles, supliendo las insuficiencias producidas en la estimación directa" pero "lo que no puede hacer la Administración es prescindir de esa investigación y partiendo de la omisión contable o declarativa del contribuyente, aplicar presunciones, a menos que estén explícitamente autorizadas por la Ley".

Así lo ha señalado también, de forma reiterada, la jurisprudencia. De acuerdo con la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2008, "la concurrencia o no de los supuestos necesarios para la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases pertenece a la esfera de la apreciación y valoración de la prueba". En este mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de febrero de 2003 resalta que para que el régimen sea aplicable "ha de resultar acreditada la imposibilidad de obtención por la Inspección de los datos necesarios para el cálculo de la base, debiendo ser razonada esa imposibilidad".

Por último, señalar que, el Tribunal Supremo en Sentencia de fecha 15 de diciembre de 2008, estimó, en un supuesto de actividad inmobiliaria, correcta la aplicación del método de estimación indirecta, al considerar que, la realización de ventas de inmuebles por un importe superior al contabilizado, no puede obligar a la Administración a la comprobación de la renta de todos los compradores o a requerirles para determinar las ventas no contabilizadas por el promotor.

SEXTO.- Procederemos a resolver primero sobre la correcta utilización del método de estimación indirecta y sobre si las circunstancias concurrentes en el caso justificaban el empleo de este sistema para, una vez confirmado, en su caso, la corrección y adecuación de este sistema, decidir sobre la corrección del método empleado para la fijación de la correspondiente base imponible.

En el caso presente, **la aplicación del método de estimación indirecta se justificó** porque se había detectado la existencia de ventas no declaradas ni contabilizadas en el Diario, la contabilidad auxiliar ni en el correspondiente Libro Registro del IVA, lo cual supone un incumplimiento de obligaciones contables y ello en relación a cuatro empresas: MOBLES BLACK S.L.; MOBLES BENET S.L.; DONALD BEL BEL S.A. e INTERSENIA S.L.. Respecto de estas empresas se pudo comprobar que había facturas tipo A y albaranes tipo B y que no se aportó a la Inspección los albaranes correspondientes a la facturación tipo A, debiendo obtenerse de los clientes comprobándose que la numeración correspondientes a los albaranes tipo A era distinta de los Albaranes tipo B.

Se comprobó que la misma aplicación informática había realizado los listados correspondientes a facturas tipo A y a los albaranes tipo B y se comprobó que los campos de cada una de las facturas y albaranes eran los mismos salvo el correspondiente al de Base imponible e IVA al 16%.

Concluye que, ante la existencia probada de ventas no declaradas a cuatro clientes y ante la imposibilidad de conocer el importe total de las ventas, la Inspección decidió acudir a la estimación indirecta

La parte ahora recurrente plantea oposición en lo referido a la utilización del método de estimación indirecta y entiende que las supuestas anomalías no le impedirían a la administración conocer los datos suficientes para estimar de forma completa la base imponible ya que disponía de los importes totales de ventas que no habían sido declaradas.

La parte recurrente dedica su esfuerzo argumentativo a considerar, a partir del folio 23 del escrito de demanda, que los métodos elegidos por la administración para aplicar la estimación no son correctos. La realidad es que no niega la existencia de la documentación B a la que se refiere la Administración y habla de la existencia de anomalías que no impedirían a la administración conocer datos suficientes para estimar de forma completa la base imponible. Por lo tanto, aún implícitamente, está reconociendo la existencia de anomalías contables que justifican la aplicación de la estimación indirecta.

En este caso, el hecho de que la Inspección haya acreditado que, en relación a cuatro empresas que eran clientes de la recurrente, y que están identificadas, se llevaba una doble contabilidad y que determinados trabajos se reflejaban en "facturas A" y otros se reflejaban en "albaranes B" es razón suficiente para entender que, independientemente de que se llevaran los libros de contabilidad, se estaban incumpliendo las obligaciones contables y se estaban produciendo inexactitudes que justifican plenamente la aplicación del régimen de estimación indirecta.

Esta Sala en la sentencia correspondiente al recurso 236/2007 dio como válida la aplicación del sistema de estimación indirecta en un supuesto en el que también se había acreditado la existencia de doble facturación y en el que <<la Inspección pone de relieve en sus actuaciones que la recurrente en sus relaciones con los clientes les ha remitido mercancías o realizado ventas no declaradas ni recogidas en la facturación>>. Por esta misma razón, procede considerar acreditada la existencia de anomalías contables y, en su consecuencia, debidamente justificado el empleo de la estimación indirecta.

SÉPTIMO.- Por lo que se refiere a la determinación de la base imponible calculada por la Administración, resulta que la regularización se realizó multiplicando el número estimado de albaranes tipo B por el importe medio de las facturas tipo A declaradas en cada ejercicio utilizando al efecto la media aritmética.

La resolución del TEAC objeto de recurso dedica su Fundamento Jurídico Quinto a justificar el empleo del método para el cálculo de la base imponible (folios 16 a 23); básicamente el método empleado consistió en calcular el número de ventas en B que se habría podido realizar en los ejercicios objeto de comprobación (obteniendo un total de 6.498 ventas); también determinó el posible incremento de producción (que fijó en un 19,52%); también tiene en cuenta la realización de una serie de horas extras que aparecían reconocidas por algunos de los trabajadores.

La parte recurrente se opone a los cálculos de la Inspección alegando que se recoge un número de ventas completamente excesivo y que existe una numeración ficticia de albaranes que se concretan en muy cortos periodos de tiempo.

La parte recurrente ha aportado dos informes con los que trata de desvanecer la realidad de los cálculos realizados por la Inspección en la fijación de la base imponible y cuya valoración por la Sala obligará a estimar la pretensión de la parte recurrente en relación a que los cálculos y la liquidación realizada por la administración es incompatible con la capacidad productiva de la empresa:

- El Informe Pericial realizado por la empresa AGUILLO, oportunamente ratificado, del que resulta, tras una detallada explicación a lo largo de sus 56 folios, que la capacidad productiva de la empresa PLA ROYO S.L. está limitada porque todas las piezas tenían que pasar por el túnel de barnizado que supone un "cuello de botella" por lo que la producción adicional imputada por la Inspección sería desproporcionada en atención a la capacidad real productiva de la entidad y ello puesto que en un determinado número de horas de funcionamiento los metros de piezas que pueden pasar por el túnel serán limitados. Entiende que los minutos disponibles para una producción adicional no podrían ser superiores a 8,96% sobre el total. Entiende que no es posible realizar una venta adicional que supongan un incremento adicional de ventas imputado por Hacienda respecto de las ventas declaradas.

- El Informe elaborado por Dña Marcelina del que resulta que el empleo realizado por la Inspección de la media aritmética de la facturación A, es un mal estimador cuando concurren, como es el caso, valores anómalos en el ejercicio de una empresa por lo que entiende que la media truncada es mucho más exacta y es un estimador más robusto y fiable en caso de valores anómalos y distribuciones asimétricas por lo que es un estimador más exacto.

Todas estas consideraciones vertidas en estos dos informes que no han sido contradichas por la administración ni en el expediente administrativo ni en los escritos presentados a lo largo del presente recurso contencioso administrativo (contestación ni conclusiones) y obligan a entender que el cálculo efectuado por la Inspección aplicando una regla proporcional entre lo facturado en A y lo que supuestamente había sido facturado en B, no es ajustado y será necesaria una motivación más detallada sobre el cálculo de la base imponible por entender que el realizado por la Inspección está carente de base suficiente.

Resulta, pues, procedente la aplicación del método de estimación directa pero no es procedente el cálculo realizado de la base imponible.

Por lo tanto, y en conclusión, procederá declarar prescrito el derecho de la administración a liquidar la deuda tributaria en relación a los ejercicios 1996, 1997 y 1998 y, en relación al ejercicio 1999 procederá la aplicación del método de estimación indirecta debiéndose efectuar un nuevo cálculo que atienda a la verdadera capacidad productiva de la empresa recurrente.

OCTAVO.- Por lo que se refiere a la imposición de la sanción derivada, supuestamente, de la omisión del deber de ingresar parte de la deuda tributaria en aplicación de lo previsto en el artículo 79.a) de la LGT de 1963, resulta que son procedentes diversas consideraciones:

- La sanción fue dejada sin efecto por la resolución del TEAC objeto de impugnación y ello con el fin de que se acomodara a lo previsto en el R.D. 1930/98 por lo que no es posible confirmar una sanción dejada, previamente sin efecto.

- En cualquier caso, la estimación de la demanda en la cuestión esencial discutida como es el cálculo de la base imponible mediante el uso de la estimación indirecta, dicha declaración lleva implícita la nulidad de la sanción impuesta>>

QUINTO. - En el supuesto ahora enjuiciado, procede al igual que en el recurso 227/2011, la estimación parcial de la demanda



Sin que, de conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, vigente al momento de la interposición del presente recurso contencioso administrativo, proceda efectuar expresa imposición a ninguna de las partes.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha decidido:

ESTIMAR EN PARTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don ALBERTO PÉREZ AMBITE, en nombre y representación de la entidad mercantil PROMOBLE S.L., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de febrero de 2011, a que las presentes actuaciones se contraen, y DECLARA

R:

- La prescripción del derecho de la administración a liquidar la deuda tributaria correspondiente a los ejercicios 1996, 1997 y 1998.
- La anulación de la liquidación correspondiente al ejercicio 1999 en los términos señalados en el último párrafo del Fundamento Jurídico cuarto de esta sentencia.
- La nulidad de la sanción impuesta.

Sin haber lugar a expresa imposición de las costas procesales a ninguna de las partes.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio del Poder Judicial.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Magistrada Ponente en la misma, Ilma Sra. D^a FELISA ATIENZA RODRIGUEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; Certifico.