



Roj: STS 3532/2013
Id Cendoj: 28079130022013100737
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 2259/2011
Nº de Resolución:
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: MANUEL MARTIN TIMON
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintisiete de Junio de dos mil trece.

Visto por la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, compuesta por los Excmo. Sres. que figuran al margen, el presente recurso de casación número 2259/2011, interpuesto por D. Anibal Bordallo Huidobro, Procurador de los Tribunales, en nombre de la entidad **FRUTAS AGULLÓ HERMANOS, S.L.**, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Séptima), de 28 de febrero de 2011, dictada en el recurso contencioso- administrativo número 409/2009, seguido respecto de resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de junio de 2009, en materia de derivación de responsabilidad.

Ha comparecido como parte recurrida, y se ha opuesto al recurso, el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de **LA ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO**.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- Según consta en el expediente administrativo, con fecha 29 de junio de 2004, la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación de la AEAT en Valencia dictó acuerdo por el que se declaró a la entidad FRUTAS AGULLO HERMANOS, S.A., responsable subsidiaria por sucesión en la actividad de la sociedad ALONSO ALMENDRAS, S.A., de la deuda tributaria pendiente de esta entidad, relativa a las liquidaciones nº A0360002150000361 correspondiente al mes de diciembre del año 2000 del Impuesto sobre el Valor Añadido y nº A468500241000148 y nº A468500241001466 referentes a las retenciones a cuenta del I.R.P.F del año 2001, de acuerdo con el artículo 72 de la anterior Ley General Tributaria .

Ha de precisarse:

1º) Que la entidad ALONSO ALMENDRAS, SA, entidad dedicada a la compra y venta de frutos secos, en concreto de almendras, teniendo como actividad mercantil el descascarado, industrializado y comercialización de dicho producto (Epígrafes 415 y 612.9 del IAE), había sido declarada en estado legal de suspensión de pagos el 25 de noviembre de 2002 por el Juzgado de Primera Instancia nº 2 de Elche y con la supervisión y autorización de la Intervención Judicial de la suspensión de pagos, por contrato de fecha 25 de marzo de 2003, la recurrente tomó en arrendamiento la totalidad de las instalaciones de la entidad deudora por un precio de 13.500 euros mensuales, que se destinaría a sufragar los gastos financieros y generales de la misma. También se avino la recurrente a satisfacer a los acreedores de ALONSO ALMENDRAS, S.A. el 25% de la cantidad anual que correspondería percibir a los acreedores de la suspensión de pagos, sobre la base de dividir el montante de la deuda en 14 años.

2º) Sin embargo, en diligencia de 18 de diciembre de 2003 redactada por los funcionarios de dicha Dependencia Regional de Recaudación en las instalaciones de ALONSO ALMENDRAS, SA, se recogió las manifestaciones de un trabajador de FRUTAS AGULLÓ HERMANOS, SA en la que manifestó que la actividad de la fábrica la estaba ejerciendo dicha empresa, en virtud del contrato de arrendamiento citado, desde el mes de agosto de ese mismo año.

En todo caso, el órgano de recaudación entendió producida la sucesión en la actividad de la entidad ALONSO ALMENDRAS, S.A. por parte de la recurrente, a raíz de dicho contrato de arrendamiento, de tal

forma que esta última asumía el control total de la producción y el resultado económico de dicha actividad, en base a los siguientes argumentos:

- El contrato de arrendamiento se extendía a todos y cada uno de los bienes muebles e inmuebles titularidad de la arrendadora y que servían para el desarrollo de la actividad allí realizada.

- El precio del contrato del arrendamiento se destinó al pago de los gastos generales fijos de la entidad deudora, ALONSO ALMENDRAS, S.A., así como a los financieros de la misma.

- El contrato de arrendamiento implicaba que ALONSO ALMENDRAS, S.A. no realizaría facturación alguna con posterioridad al mismo, pues la asumiría desde la firma del contrato FRUTAS AGULLÓ HERMANOS, S.A.

- Fue la misma persona, primeramente en representación de la entidad Alonso Mediterráneo, S.A. y luego de FRUTAS AGULLÓ HERMANOS, S.A., quien formalizó sucesivamente dos contratos de arrendamiento de la entidad deudora, que hizo que se produzca una sucesión continuada en el tiempo, aunque aparezca instrumentada en dos contratos de arrendamiento con dos sociedades distintas, pero vinculadas a través de un mismo representante, lo que tuvo como consecuencia que la entidad deudora dejara de percibir los ingresos generados de su actividad y que éstos fueran percibidos por terceros que pagaron de forma que el arrendador no pudiera generar liquidez para el pago de sus deudas, y si bien, como se ha dicho anteriormente, la recurrente se comprometió a abonar el 25% del importe de lo que correspondería pagar a los acreedores, no efectuó ningún pago. También intervino el mismo representante en representación de ambas entidades en la escritura otorgada en 30 de enero de 2003, por la que Alonso Mediterráneo, S.A. cedió el crédito por devolución de IVA del cuarto trimestre de 2002, por importe de 346.120,49#, a favor de FRUTAS AGULLÓ, S.A.

SEGUNDO.- FRUTAS AGULLÓ, S.A. interpuso reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de derivación de responsabilidad, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, el cual dictó resolución, de fecha 31 enero 2008, parcialmente estimatoria, en cuanto excluyó de la derivación de responsabilidad a las retenciones IRPF 2001.

No conforme con ello, FRUTAS AGULLÓ, S.A. interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que dictó resolución desestimatoria, de fecha 23 junio 2009.

TERCERO .- La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Séptima), que tramitó con el número 409/2009 el recurso contencioso-administrativo que FRUTAS AGULLÓ HERMANOS, S.A. interpusiera contra la resolución del TEAC, dictó sentencia desestimatoria, de fecha 28 de febrero de 2011 .

CUARTO.- No conformándose con la sentencia dictada, la representación procesal de FRUTAS AGULLÓ HERMANOS,S.A., preparó recurso de casación contra la misma, interponiéndolo mediante escrito presentado en este Tribunal en 18 de mayo de 2011, en el que solicita su anulación y la de los actos administrativos de que trae causa.

QUINTO.- Por Providencia de la Sección Primera, de 3 de noviembre de 2011 se acordó conceder a las partes un plazo de diez días para que formularan alegaciones sobre la posible concurrencia de las causas de inadmisión siguientes:

"1º- En relación con el primer motivo del escrito de interposición articulado con base en el artículo 88.1.c) , pues a pesar de que en el de preparación solo se cita como fundamento el art. 88.1.d), se hace referencia a la incongruencia omisiva y a la falta de motivación cuestiones propias de punto c) del art. 88.1; sin embargo, en este caso, aun dando por bueno lo anterior, no coincide la normativa citada en el escrito de preparación del recurso de casación con las infracciones normativas o jurisprudenciales que la recurrente desarrollará en el escrito de interposición (artículos 88.1 ; 89.1 y 93.2.a) LRJCA y Auto de la Sala de 10 de Febrero de 2011, recurso de casación 2927/2010).

2º- En relación con el segundo motivo del recurso articulado con base en el artículo 88.1.c) LJCA , por su defectuosa preparación, al no haber sido anunciado dicho motivo en el escrito de preparación del recurso (arts. 89.2 y 93.2.a) LJCA) y Auto de la Sala de 10 de Febrero de 2011, recurso de casación 2927/2010)."

Habiendo sido cumplimentado el trámite conferido tanto por ambas partes, recurrente y recurrida, el Auto de la Sección Primera de esta Sala, de 15 de marzo de 2012 , acordó:

" Declarar la inadmisión a trámite de los motivos primero y segundo del recurso de casación interpuesto contra la sentencia de 28 de febrero de 2011, dictada por Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección

Séptima) de la Audiencia Nacional en el recurso nº 409/2009 , y la admisión de los restantes motivos, a cuyo efecto deberán remitirse las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala con arreglo a las normas de reparto de asuntos."

La fundamentación del Auto es la siguiente:

"PRIMERO.- La Sentencia impugnada desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de FRUTAS AGULLÓ HERMANOS, S. A contra la Resolución de 23 de junio de 2009, del Tribunal Económico Administrativo Central, que desestimó el recurso de alzada promovido contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de fecha 31 de Enero de 2008, que estimó parcialmente la reclamación interpuesta por la recurrente contra el acuerdo de fecha 29 de junio de 2004, dictado por la Dependencia de Recaudación de la Delegación de la A.E.A.T. en Valencia, por el que se declaró a la recurrente responsable subsidiaria por sucesión en la actividad de la sociedad ALONSO ALMENDRAS, S.A. de las deudas tributarias pendientes de esta entidad, relativas a las liquidaciones nº A0360002150000361 correspondientes al mes de diciembre de 2001 del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuota por importe 158.089,16 euros e intereses de 11.821,9 euros; y referentes a las retenciones a cuenta del IRPF del año 2001, nº A468500241000148, cuota por importe 22.253,95 euros e intereses 601,83 euros; y nº A468500241001466, sanción derivada de la anterior liquidación de 16.734,54 euros. El TEAR de la Comunidad Valenciana estimó parcialmente la reclamación excluyendo del Acuerdo de derivación de responsabilidad, las deudas por IRPF RETENCIONES DE TRABAJO, 2001, cuota, intereses y sanción.

SEGUNDO.- En relación a la causa de inadmisión de los motivos primero y segundo del recurso de casación, relativo a su defectuosa preparación, y siguiendo la doctrina fijada en el Auto de 10 de febrero de 2011(dictado en el recurso de casación número 2927/2010), y reiterado, entre otros, en los Autos de esta misma Sala de 8 de septiembre de 2011 (RC 440/2011) y de 6 de octubre de 2011 (RC 930/2011), en cuanto al alcance de las exigencias predicables del escrito de preparación en relación con la cita de los motivos del artículo 88.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa (en adelante, LJCA) que posteriormente serán objeto de desarrollo en el escrito de interposición del recurso de casación, y la justificación que tales exigencias encuentran en la interpretación de los artículos 88 , 89 y 90 de la LJCA , que damos aquí por reproducidos, podemos concluir lo siguiente:

a) Cuando el artículo 89.1 LJCA establece que el escrito de preparación debe contener una sucinta exposición de los requisitos de forma exigidos, se está refiriendo a los requisitos expresados en los artículos anteriores, y entre ellos figura de forma primordial la tajante regla procesal del artículo 88.1, que exige que el recurso se funde, exclusivamente, en alguno o algunos de los cuatro motivos que ahí se perfilan; de manera que es carga del recurrente en casación indicar ya en la fase de preparación el concreto o concretos motivos en que se fundará el recurso y no en cualesquiera otras razones no contempladas en la Ley Jurisdiccional, con indicación de los concretos preceptos o jurisprudencia que se reputan infringidos o del contenido de las infracciones normativas o jurisprudenciales que se pretendan denunciar y desarrollar en el escrito de interposición del recurso de casación, aunque fuere de forma sucinta. Si así no se exigiera, es decir, si se estimara innecesario anticipar el motivo o motivos al que se acogerá el escrito de interposición en los términos expresados, el trámite de preparación quedaría privado de su sentido y finalidad característicos, desde el momento que el Tribunal a quo quedaría desprovisto de elementos de juicio para verificar que el recurso de casación cumple el más primario requisito de procedibilidad, cual es que se funda formalmente en uno de esos cuatro motivos, con indicación de las infracciones normativas o jurisprudenciales denunciadas, y no en otro tipo de consideraciones ajenas al sistema de la Ley procesal, y la parte recurrida carecería de la información necesaria al respecto para adoptar la posición procesal que estimara pertinente.

Esta exigencia de expresión de las concretas infracciones normativas o jurisprudenciales en el escrito de preparación existe tanto cuando la resolución impugnada procede de los Tribunales Superiores de Justicia como de la Audiencia Nacional y cualquiera que sea el motivo del artículo 88.1 que se utilice.

b) Los dos primeros apartados de que consta el artículo 89 de la Ley de la Jurisdicción deben ser interpretados y aplicados de forma conjunta y armónica. Así, el segundo apartado no es independiente del primero o alternativo al mismo, al contrario, se asienta en el apartado primero y establece un requisito añadido sobre éste, para el caso específico que en él se contempla, de sentencias dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia. Consiguientemente, la regla general aplicable a todos los casos y motivos casacionales (ex artículo 89.1 LJCA) es que ha de anunciarse ya en la preparación el motivo del artículo 88.1 al que se acogerá el recurso de casación en los concretos términos expuestos en el apartado anterior; y existe además un caso específico de impugnaciones casacionales (ex artículo 89.2 LJCA), las concernientes a sentencias dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia y basadas en el motivo casacional del apartado d), en

las que ha de darse en el propio escrito de preparación un paso más, no sólo anunciando el motivo y las infracciones, sino además justificando, sucinta pero en todo caso suficientemente, la relevancia de la infracción del Derecho estatal o de la Unión Europea en que ese motivo pretende basarse en el fallo de la sentencia, como corresponde a su naturaleza.

c) Si el escrito de preparación no especifica en modo alguno los motivos a los que se acogerá la interposición con las exigencias expresadas, el recurso será inadmisibile por aplicación del artículo 93.2.a) en relación con los artículos 88.1 y 89.1, todos ellos de la Ley Jurisdiccional, por haber sido defectuosamente preparado. Y esta misma conclusión, la de inadmisibilidad, será de aplicación, aunque sea de forma limitada a los motivos casacionales afectados, cuando se desarrolle en el escrito de interposición un motivo no anunciado previamente en el escrito de preparación o las infracciones normativas o jurisprudenciales desarrolladas en el escrito de interposición no guarden relación con las anunciadas en el escrito de preparación.

d) Esta exigencia legal primaria del artículo 89.1 LJCA, de necesaria y obligada anticipación o anuncio en el escrito de preparación de los motivos que se piensan esgrimir en la interposición, es aplicable tanto respecto de las sentencias y autos procedentes de los Tribunales Superiores de Justicia como respecto de los dictados por la Audiencia Nacional, si bien, como antes dijimos y es jurisprudencia consolidada, la carga añadida del apartado segundo del mismo precepto sólo juega respecto de las sentencias dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia.

e) La labor de las Salas de instancia en esta fase de preparación, por lo que respecta a la verificación de la cita de los motivos a los que se acogerá el recurso, es de comprobación formal de que efectivamente el recurso se anuncia por alguno o algunos de los motivos del tan citado artículo 88.1, o se acoge a alguno de los supuestos contemplados en el artículo 87.1 para el caso de que el recurso de casación se dirija contra autos, sin que en este trámite pueda someterse a censura el acierto jurídico de las infracciones normativas que se anuncian en el referido escrito.

TERCERO.- Proyectadas estas consideraciones sobre el caso que ahora nos ocupa, es claro que, como ut supra advertimos, la parte aquí recurrente, en el escrito de preparación del recurso de casación presentado ante la Sala a quo, únicamente anunció la interposición del recurso amparándose en el apartado d) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional, sin que se apuntara nada entonces sobre la futura articulación de algún motivo casacional por el cauce del apartado c). Sin embargo, el primer motivo casacional desarrollado en el escrito de interposición se acoge a ese apartado c) por infracción de las normas procesales reguladoras de la sentencia, en concreto los artículos 9.3, 24 y 120 de la CE para argumentar falta de motivación. Sin embargo en el escrito de preparación, aunque no se menciona el apartado c) en ningún momento, se recogen otras normas distintas de las invocadas a efectos de la falta de motivación, en concreto arts. 237 y 239 de la Ley 58/2003, General Tributaria y art. 113.3 de la Ley 30/1992; que evidentemente no coinciden con las del motivo primero del escrito de interposición. En relación con el motivo segundo, ni siquiera se anuncia.

CUARTO.- Además hay que señalar que las posibles restricciones en la recurribilidad de determinadas resoluciones no son incompatibles con el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 de la Constitución y al principio "pro actione", siempre que se articulen por Ley. Resulta doctrina reiterada de esta Sala que no se quebranta el derecho a la tutela judicial efectiva porque un proceso contencioso-administrativo quede resuelto definitivamente en única instancia.

En este sentido debe recordarse que la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el acceso a los recursos puede resumirse en los siguientes términos, siguiendo la STC 37/1995: "El sistema de recursos se incorpora a la tutela judicial en la configuración que le dé cada una de las leyes de enjuiciamiento reguladoras de los diferentes órdenes jurisdiccionales, sin que ni siquiera exista un derecho constitucional a disponer de tales medios de impugnación, siendo imaginable, posible y real la eventualidad de que no existan, salvo en lo penal STC 140/1985, 37/1988 y 106/1988). No puede encontrarse en la Constitución ninguna norma o principio que imponga la necesidad de una doble instancia o de unos determinados recursos, siendo posible en abstracto su inexistencia o condicionar su admisibilidad al cumplimiento de ciertos requisitos; que la regulación, en esta materia, pertenece al ámbito de libertad del legislador (STC 3/1983), que el principio hermenéutico "pro actione" no opera con igual intensidad en la fase inicial del proceso, para acceder la sistema judicial, que en las sucesivas, conseguida que fue una primera respuesta judicial a tal pretensión que es la sustancia medular de la tutela y su contenido esencial, sin importar que sea única o múltiple, según regulen las normas procesales el sistema de recursos y que es distinto el enjuiciamiento que puedan recibir las normas obstaculizadoras o impeditivas del acceso a la jurisdicción o aquellas otras que limitan la admisibilidad de un recurso extraordinario contra una sentencia anterior dictada en un proceso celebrado con todas las garantías STC 3/1983 y 294/1994 (...)".

QUINTO.- En consecuencia, por las razones que hemos explicado en los fundamentos anteriores, hemos de concluir que este primer motivo del recurso de casación es inadmisibles por no citar en el escrito de preparación la normativa que desarrolla en el de interposición, y que el segundo motivo del recurso de casación interpuesto, es inadmisibles por no haber sido anunciado en el escrito de preparación, sin que frente a esta conclusión puedan prevalecer las razones expuestas por el actor en el trámite abierto por providencia, a las que hemos dado respuesta en el cuerpo de esta resolución."

SEXTO .- El Abogado del Estado se opuso al recurso de casación mediante escrito presentado en 22 de junio de 2012, en el que solicita su desestimación, con imposición de costas procesales.

SEPTIMO .- Habiendo sido señalada para deliberación, votación y fallo la audiencia de del veintiséis de junio de dos mil trece, en dicha fecha tuvo lugar el referido acto procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timon, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- El recurso de casación se articula sobre la base de seis motivos, si bien que los dos primeros fueron declarados inadmisibles por el Auto de la Sección Primera de 15 de marzo de 2012 reseñado en los Antecedentes.

Por tanto, el ámbito material del recurso de casación queda limitado a los cuatro último motivos, todos los cuales aparecen formulados por la vía del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa .

El primero de los motivos declarados admisibles, tercero en el orden de la entidad recurrente, va dirigido contra la argumentación que la sentencia impugnada lleva a cabo en los Fundamentos de Derecho Tercero y Cuarto, en los que se dice:

"**TERCERO**.- La parte actora manifiesta que es improcedente el acuerdo de derivación por inexistencia de título de sucesión. No hay sucesión en la actividad. La existencia de una sucesión de empresa supone la transmisión de los elementos esenciales del negocio por lo que si la supuesta transmitente de unos activos realiza su actividad productiva después de esa transmisión no hay sucesión, no puede existir derivación de responsabilidad. La deudora principal Alonso almendras no efectuó transmisión alguna de sus instalaciones, continuó existiendo como tal, aún después del contrato de arrendamiento con la actora que era de carácter temporal de sus instalaciones. Reconoce la actora que en virtud del contrato de arrendamiento, aprobado por el Juez del concurso, se arrendó a la recurrente las instalaciones de la deudora en la Partida de las bayas a la entidad recurrente y empezaron a ser utilizadas cinco meses después de la formalización del contrato de arriendo. Ambas mercantiles coexisten en actividad. El socio único de Alonso Almendras, según el contrato, podía continuar con la explotación económica. Alonso almendras estaba dada de alta en el IAE epígrafe de fabricación de jugos y conservas vegetales. Comercio al por mayor de otros productos alimenticios, helados de todas clases etc... . Por su parte, Frutas Agulló estaba dada de alta e el epígrafe de fabricación de otros productos de molinería. Por ello, el objeto social es distinto. Que no ha existido transmisión alguna de la empresa y únicamente se ha suscrito un contrato temporal de arrendamiento de las instalaciones. Frutas Agulló no adquirió ni maquinaria, ni las instalaciones fabriles, ni las materias primas, y ese contrato de arrendamiento fue firmado en un concurso de acreedores y era solo un contrato de arrendamiento de instalaciones, y no era la primera vez que lo hacía, ya con anterioridad lo había hecho con AG-Alonso Mediterráneo SL.

En el acuerdo de derivación de responsabilidad basado en el art. 72 LGT se especifica que Alonso almendras se dedica a la compra y venta de frutos secos, en concreto de almendras, teniendo como actividad mercantil el descascarado, industrializado y comercialización de dicho producto.- esa actividad la desarrolla en sus instalaciones fabriles y mercantiles sitas en partida de las bayas, en Elche. La propiedad de todas las acciones de Alonso Almendras la ostenta la entidad AGRÍCOLAS DE GESTIÓN MARE NOSTRUM AIE formada por varias Cooperativas.

En fecha 25 noviembre 2002 por el Juzgado de Primera Instancia de Elche, la entidad Alonso Almendras SA fue declarada en suspensión de pagos.

El 22 octubre 2002 los administradores mancomunados de Agrícolas de Gestión Mare Nostrum, en calidad de miembros del Consejo de Administración Alonso Almendras firman un contrato de arrendamiento de la industria y de las instalaciones de la entidad Alonso Almendras a favor de la entidad Alonso Mediterráneo SA, representando a esta entidad D. Ismael . Esta entidad a sabiendas de la situación de Alonso Almendras, concierta contrato de arrendamiento de las instalaciones de Alonso Almendras con un mínimo de duración

en el tiempo a establecer y por un precio no superior al de los gastos generales de mantenimiento. El precio del arriendo se fija en 42.07'84# cantidad que se destinará al pago de los gastos generales fijos de la entidad Alonso Almendras, ejem. agua, luz, teléfono, sueldos, seguridad social etc... incluida el pago del arrendamiento financiero de un camión. El resto, si lo hubiere, se entregará a la entidad Agrícolas de Gestión Mare Nostrum. El contrato durará tres meses (noviembre, diciembre, enero) y se estipula que es optativa la prórroga del contrato. Desde el momento en que Alonso Mediterráneo tome posesión de las instalaciones les faculta para adoptar su propio sistema de seguridad, de trabajo, movilidad de personal etc... Se concede la opción de tanteo para la adquisición por compra de las instalaciones o de los activos de la entidad Alonso Almendras.

Asimismo consta que Alonso Almendras con la autorización del Juez del concurso arrienda en fecha 25 marzo 2003 a Frutas Agulló Hermanos SA, representada por D. Ismael , las instalaciones referidas en Partida de las Bayas. En ese arrendamiento se comprenden todos y cada uno de los bienes muebles e inmuebles que se encuentren en las mismas y que sirven para la actividad. Se comprueba durante las actuaciones inspectoras, que en esas instalaciones, la entidad Frutas Agulló Hermanos realiza la actividad de fábrica de Alonso Almendras. Además se hace constar en escritura pública de 30 enero 2003 que D. Ismael como representante de Frutas Agulló Hermanos SA y de la entidad Alonso Mediterráneo SA, acuerda que Alonso Mediterráneo ceda un crédito consistente en la devolución de IVA 2002 e importe de 346.120'49# a favor de Frutas Agulló a fin de minorar la deuda que tiene con Frutas Agulló Hermanos la entidad Alonso Mediterráneo.

CUARTO.- El art. 72.1 LGT establece: "Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, sociedades y entidades jurídicas serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad, sin perjuicio de lo que para la herencia aceptada a beneficio de inventario establece el Código Civil". En consecuencia, como ha mantenido esta Sección en otras resoluciones la acción administrativa de cobro de deudas tributarias en los supuestos de los arts. 72 de la LGT y 13 del RGR , puede originarse por tres causas distintas: A.- Transmisión pura y simple de la titularidad de la empresa "por cualquier concepto", lo que supone una auténtica sucesión jurídica. B.- Sucesión "de facto" consistente en que una empresa cesa, aparentemente en su actividad, continuándola en verdad 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 y C.- Adquisición por una empresa de elementos aislados de la empresa deudora, lo que le permite aún sin transmisión jurídica de la titularidad, proseguir la explotación o actividad de la empresa desaparecida. A su vez es el Tribunal Supremo el que ha establecido en su sentencia de 16 de noviembre de 1992 , entre otras, que la determinación de la existencia o inexistencia de sucesión es una "cuestión de hecho" que requiere una individualización concreta en cada caso, por lo que habrá de acudir para su determinación a los datos obrantes en el expediente y a los consignados en el propio acto de derivación, siempre y cuando no hayan sido negados o desacreditados por la parte actora, habida cuenta de que su contenido goza de presunción de acierto y validez.»

2. La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo [Sección 2ª] del Tribunal Supremo, de 27 de mayo de 2008 [Recurso de casación 8341/2002], además de recoger el marco normativo de aplicación al caso, hace una interpretación del mismo, refiriéndose a uno de los supuestos de derivación de responsabilidad por sucesión empresarial [la "sucesión de hecho"]. La mencionada sentencia, que vino a confirmar la dictada con fecha de 30 de Octubre de 2002 por la de la Sala de lo Contencioso-Administrativo [Sección 7ª] de la Audiencia Nacional [Recurso 1544/00], hace en sus fundamentos jurídicos tercero y quinto las siguientes consideraciones:

«TERCERO.- Como antes hemos dicho la Sala de instancia estimó parcialmente el recurso en función de las siguientes consideraciones: "Como ya tiene dicho esta Sala y Sección, entre otras en su sentencia de 14 de Enero de 2002 , en cuanto a la derivación de responsabilidad por las deudas tributarias en los casos de sucesión de empresas, se ha de indicar que el artículo 37 de la Ley General Tributaria , establece que: «1. La Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos a otras personas, solidaria o subsidiariamente. 2. Salvo precepto expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.»

De la lectura de este precepto, se desprende que la regla general en materia de responsabilidad por las deudas tributarias rige el principio de «subsidiariedad», siendo excepcional el de «solidaridad», que ha de venir expresamente impuesto; por ello, se ha de estar al caso concreto.

En los supuestos de deudas tributarias derivadas de explotaciones económicas, en los que se produzca un cambio en la titularidad de la explotación o transmisión de su patrimonio, la Ley General Tributaria, en su artículo 72.1 , dispone que: «Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, Sociedades y Entidades jurídicas serán exigibles

a quienes les sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad, sin perjuicio de lo que para la herencia aceptada a beneficio de inventario establece el Código Civil.»

En relación con estos preceptos, el art. 10.2 a) del Reglamento General de Recaudación aprobado por RD 1684/1990 (anterior art. 8 del Decreto 3154/1968, de 14 de Noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación, y Decreto 2260/1969, de 24 de Julio, Instrucción General de Recaudación y Contabilidad), enumera entre los obligados al pago de las deudas tributarias a: a) Los responsables solidarios; b) los adquirentes de explotaciones y actividades económicas; c) los responsables subsidiarios, previa declaración de fallidos de los deudores principales. En su artículo 13 establece: «Las deudas tributarias y responsabilidades derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas o jurídicas, ..., serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de las mismas. 2. Esta responsabilidad no es exigible a los adquirentes de elementos aislados de las empresas respectivas salvo que las adquisiciones aisladas, realizadas por una o varias personas, permitan la continuación de la explotación o actividad.»

En los supuestos de cambio de titularidad de las explotaciones o actividades económicas, se establece que «la responsabilidad del adquirente no releva al transmitente de la obligación de pago». (art. 13.5, del Reglamento General de Recaudación)." (...).»

En el caso que nos ocupa, la actora esgrime de manera constante la existencia de un contrato de arrendamiento de las instalaciones de la entidad deudora principal Alonso Almendras. El recurrente se ampara en ese contrato de arrendamiento de fecha 25 marzo 2003 y que el mismo fue aprobado por los Interventores judiciales y por el Juez de Primera Instancia dado el estado de suspensión de pagos de la entidad deudora. Esa aprobación judicial no supone ni mucho menos la aprobación a una sucesión empresarial. Tan solo constituye un acto tendente a resolver la suspensión de pagos, y se considera ese contrato como un mecanismo de soportar los gastos necesarios o de mantenimiento de la empresa suspendida, nunca puede constituir una autorización para la sucesión de actividad que es lo que nos ocupa en este proceso.

Ese contrato de arrendamiento que se cita, no era nuevo para la actora. Antes de la suspensión de pagos declarada el 25 noviembre 2002, se ha podido comprobar que este contrato de arrendamiento anteriormente lo tenía con Almendras Mediterráneo cuyo administrador es el mismo de Frutas Agulló Hermanos y que se había firmado poco antes de esa declaración de suspensión de pagos, esto es el 22 octubre 2002 y por un periodo corto de tiempo, tres meses susceptibles de prórroga por acuerdo entre las partes. Ello viene a constituir un primer elemento de prueba de esa sucesión de actividad que la Dependencia Regional de Recaudación ha declarado.

La actora insiste en que solo existe un arrendamiento de las instalaciones. Sin embargo, desde ese contrato Alonso Almendras no factura más a su nombre, la producción la asume Frutas Agulló, y anteriormente la realizaba Almendras Mediterránea, cuyo representante es la misma persona que Frutas Agulló Hermanos.

En el acto administrativo de derivación de responsabilidad originariamente impugnado, se establece que los hechos e indicios puestos de manifiesto en el expediente conforman el presupuesto de hecho que requiere el art. 72 de la Ley General Tributaria para exigir responsabilidad por sucesión en el ejercicio de la actividad. Y ese acuerdo administrativo destaca claramente que hechos existen demostrativos de esa sucesión a pesar de que lo niega el actor basándose en que solo existe ese contrato de arrendamiento y ni una sola coincidencia en los administradores societarios, en la actividad mercantil de una u otra empresa.

Existe una sucesión de facto de una empresa por otra, en la que la ausencia de título jurídico no es obstáculo para la apreciación del hecho sucesorio, practicado normalmente con la finalidad de eludir las obligaciones tributarias que gravitaban sobre la entidad primitiva. Tampoco es obstáculo para esa sucesión la falta de coincidencia entre los administradores de las dos sociedades. Cabe incluso una sucesión parcial, así el artículo 13.2 del RGR, se refiere a la adquisición de elementos aislados que normalmente no implican la sucesión en la actividad," pero que por su naturaleza y extensión, permiten que se produzca aquella".

Al tratarse de una sucesión de hecho en la actividad resulta irrelevante que exista un contrato de arrendamiento de las instalaciones, estamos ante un supuesto de ausencia de título o causa iuris que formalizara la "transmisión", y así lo tiene dicho la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencia de 02 de octubre de 2008 ["Tanto en la sucesión <<de facto>> como en la que provoca la adquisición de elementos aislados, no se requiere la sucesión de todos los elementos personales y materiales, sino la simple continuidad en el ejercicio de la explotación. Así, se puede acreditar, aun sin la existencia de un título sucesorio, que la empresa sucesora mantiene en lo fundamental la actividad empresarial". Y eso es lo que ocurre en este caso,

la recurrente desarrolla la actividad de la deudora Alonso Almendras siendo un hecho incluso reconocido por los trabajadores, dato no solo relevante, sino nuclear para tener por demostrada la sucesión de actividad"

Pues bien, en el motivo se alega infracción por la sentencia del artículo 72 de la Ley General Tributaria "dada la falta de título de sucesión jurídica en la explotación patrimonial".

Tras exponer su personal tesis de que el artículo 72 de la Ley General Tributaria supone una carga adicional para quien sucede en la titularidad de una actividad empresarial, puesto que debe asumir el pago de deudas tributarias pendientes, constituyendo una excepción al principio constitucional de que todos han de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a su capacidad económica, afirma que ello comporta la necesidad de llevar a cabo una interpretación estricta del mencionado precepto.

A partir de ello, aduce la entidad recurrente que el artículo 72 tiene como presupuesto previo que alguien suceda en el ejercicio de explotación o actividad económica, entendida como empresa, lo cual supone que no puedan coexistir las dos empresas realizando una misma actividad, tal y como se deriva de la cláusula quinta del contrato de arrendamiento, suscrito bajo la supervisión y autorización de la Intervención Judicial, conforme a la Ley de Suspensión de Pagos, y en virtud de la cual, la entidad ALONSO ALMENDRAS, S.A., podía llevar a cabo cualquier operación relacionada con su actividad, siendo "un hecho cierto y reconocido por la propia Administración que la empresa ALONSO ALMENDRAS, S.A. continuó existiendo como tal".

Se argumenta igualmente que según se deriva del expediente administrativo, FRUTAS AGULLÓ HERMANOS, S.A. no adquirió la maquinaria, ni las instalaciones fabriles ni las materias primas de Alonso Almendras, S.A., tal como se afirma en el acuerdo de derivación de responsabilidad.

Sentadas las premisas indicadas, la entidad recurrente considera que la firma del contrato de arrendamiento no puede constituirse en motivo para la derivación de responsabilidad, entre otras razones, porque la misma tiene lugar dentro de un procedimiento concursal de carácter judicial y con total transparencia y publicidad.

Por su parte, el Abogado del Estado, de acuerdo con la sentencia impugnada, opone la existencia de una "sucesión de facto", resaltando que ya antes de la declaración de suspensión de pagos existía un contrato de arrendamiento con Almendras Mediterráneo, cuyo administrador era el mismo que el de Frutas Agulló Hermanos y desde tal contrato, Alonso Almendras facturaba ya a su nombre la producción.

En el cuarto motivo, formulado también por el cauce del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , se alega infracción del artículo 42.1.c), párrafo cuarto de la Ley 58/2003 , General Tributaria.

Expone la entidad recurrente que la Disposición Final Undécima de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal , añadió el siguiente párrafo al artículo 72 de la Ley General Tributaria de 1963 :

" Lo dispuesto en los dos apartados anteriores no será de aplicación a los adquirentes de establecimientos, explotaciones y cualesquiera otras unidades productivas de bienes o de servicios pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en ejecución de un convenio entre el deudor y sus acreedores aprobado por el juez o como consecuencia de la liquidación de la masa activa".

Se aduce que si bien la norma transcrita no estaba vigente en el momento en que tuvieron lugar los hechos, si puede utilizarse como criterio interpretativo cuando es evidente la intención del legislador de cubrir un vacío normativo que podía impedir o dificultar el objetivo de continuidad de las empresas en los supuestos de insolvencia.

Se alega igualmente que el artículo 42.1.c) de la Ley General Tributaria de 2003 , tras reproducir el contenido esencial del artículo 72 de la Ley de 1963, añade que no será de aplicación *" a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal."*

El Abogado del Estado opone a este motivo que en el caso presente nos encontramos ante una sucesión de hecho a la que no resulta de aplicación los preceptos antes indicados.

El quinto motivo se dirige contra la argumentación contenida en el Fundamento de Derecho Sexto de la sentencia en el que se dice:

"La siguiente cuestión es referida a la improcedencia de derivar las deudas que surgen de las autoliquidaciones. Señala que las deudas derivadas proceden de unas actas de inspección que no justifican las procedencias de las deudas tributarias. Que solo se menciona en la derivación el tributo, el periodo y la cuantía y eso no son los elementos esenciales de la liquidación que se deriva.

A este respecto hay que señalar que es obvio que estamos ante un acuerdo de derivación y no ante un acuerdo de liquidación tributaria y que por ello el acuerdo, ahora impugnado, debe contener los elementos necesarios para la derivación de responsabilidad subsidiaria, como así ocurre. Si lo que quería el recurrente era el examen de los acuerdos de liquidación el recurrente en este proceso contencioso administrativo, e incluso en la vía administrativa ha tenido a su disposición todo el expediente administrativo. Si en cualquier momento ha echado en falta documentación del expediente podría haberlo solicitado, pudo, incluso antes de presentar la demanda solicitar la ampliación del expediente pero no debió de ser necesario pues la demanda se formuló en plazo. Igualmente podría haber solicitado el recibimiento a prueba y reclamar aquella documentación referida a la liquidación tributaria. No lo hizo por tanto no debía de ser necesario relegando esta cuestión a mera alegación."

En el motivo se alega la disconformidad con la sentencia, por cuanto en el acuerdo de derivación de responsabilidad se hace referencia exclusivamente, al tributo, período e importe principal de las liquidaciones adeudadas, con lo que no se justifica su procedencia, invocándose acerca de la importancia del expediente administrativo, las Sentencias de esta Sala de 26 de septiembre de 1988 y 10 de enero de 1997 .

El Abogado del Estado opone que las deudas derivadas de autoliquidaciones son susceptibles de derivación y el acuerdo inicialmente impugnado contiene los elementos necesarios para llevarla a cabo.

En fin, en el sexto motivo se alega infracción de los artículos 13.1 y 14.3 del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre de 1990 , por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en la medida en que la responsabilidad subsidiaria no se extiende a los intereses de demora, invocándose las Sentencias de 15 de julio de 2000 y 6 de octubre de 2003 .

El Abogado del Estado opone a este último motivo que los intereses de demora son resarcitorios y se devengan siempre que exista un retraso en el pago de la deuda a favor de la Administración, por lo que forman parte de las deudas y responsabilidad que se tienen en cuenta en el caso de derivación por sucesión en la titularidad empresarial.

SEGUNDO .- Como acabamos de señalar, en el tercero de los motivos, según el orden relacionado del recurso (primero de los declarados admisibles), se impugna la sentencia por infracción del artículo 72 de la Ley General Tributaria de 1963 , dada la falta de título de sucesión jurídica en la explotación empresarial.

La recurrente se limita a insistir en los argumentos contenidos en la demanda, lo que hace de por sí, que el motivo resulte inadmisibile.

En todo caso, la sentencia aprecia la existencia de "sucesión de facto" y si bien es cierto que tal apreciación trató de combatirse en los dos primeros motivos, los mismos fueron declarados inadmisibles por el Auto de la Sección Primera de la Sala 15 de marzo de 2012 , razón por la que el motivo queda reducido a hacer supuesto de la cuestión.

Finalmente, ratificando la conclusión alcanzada por la sentencia, consta en el expediente administrativo que la entidad hoy recurrente sucedió a la deudora con el arrendamiento de todas sus instalaciones, en 25 de marzo de 2003 (así consta en la diligencia de Recaudación de 18 de diciembre de 2003), habiendo cesado la última en su actividad el mes anterior, como se recoge en el expediente de regulación de empleo 18/2003, que dio lugar a la extinción de las relaciones laborales con los trabajadores, el 25 de febrero de 2003.

En lo que respecta al cuarto motivo, ha de señalarse que no resulta de aplicación el apartado 3 del artículo 72 de la Ley General Tributaria , añadido por la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, y no por la razón meramente formal de ser ésta una norma posterior a los hechos, sino porque la sucesión en la actividad no fue producto de un convenio entre el deudor y sus acreedores aprobado por el juez o consecuencia de la liquidación de la masa activa (según consta en el expediente, en el momento de la firma del contrato de arrendamiento no había sido convocada todavía la Junta de acreedores), sino de una sucesión de facto que es apreciada por la sentencia con base en datos aportados por la Administración, siendo el principal de ellos, pero no el único, el contrato de arrendamiento suscrito en 25 de marzo de 2003, en momento, en el que, según se hace constar en el expediente, no había sido convocada la Junta de acreedores de la entidad suspensa.

En cuanto al quinto motivo, la recurrente no combate el razonamiento contenido en el Fundamento de Derecho Sexto de la sentencia impugnada, antes transcrito, y, por el contrario, se limita a insistir en consideraciones realizadas en la instancia, lo que resulta suficiente para la inadmisión del motivo.

En cualquier caso, debe ponerse de relieve ante todo, que, tras la resolución del TEAR, que excluyó el importe de las retenciones por IRPF, la deuda tributaria derivada queda reducida a la resultante de la



regularización por IVA a la exportación del período 12/2000, figurando en el acuerdo inicialmente impugnado los elementos esenciales para la derivación, tal como se reseña en el Antecedente Primero de esta Sentencia, permitiendo que la entidad recurrente proceda a su impugnación, como precisamente hizo exitosamente con el importe de las retenciones por IRPF, lo que demuestra la contradicción en que incurre aquella.

Por último, en lo que respecta al sexto motivo, el artículo 72 de la Ley General Tributaria, que incluye "deudas y responsabilidades" como conceptos a los que se extiende la derivación de responsabilidad, da cobijo igualmente a los intereses de demora, debiendo indicarse igualmente que el artículo 58.2 de aquella inserta en la "deuda tributaria" a los intereses de demora. En todo caso, debemos manifestar que las sentencias invocadas por la recurrente no amparan el sexto motivo formulado, procediendo su desestimación.

TERCERO. - Al no prosperar ninguno de los motivos formulados procede desestimar el recurso de casación, lo que ha de hacer con imposición de costas, si bien que la Sala, de conformidad con el artículo 139.3 de la Ley de esta Jurisdicción, limita los derechos de la Administración recurrida por este concepto a la cantidad máxima de 6.000 euros.

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

FALLAMOS

Que debemos **DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS** el presente recurso de casación, número 2259/2011, interpuesto por D. Aníbal Bordallo Huidobro, Procurador de los Tribunales, en nombre de la entidad **FRUTAS AGULLÓ HERMANOS, S.L.**, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Séptima), de 28 de febrero de 2011, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 409/2009, con imposición de costas a la recurrente, si bien que con la limitación indicada en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Joaquin Huelin Martinez de Velasco Oscar Gonzalez Gonzalez Manuel Martin Timon **PUBLICACION**. - Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martin Timon, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario Certifico.