

Roj: STS 3166/2011
Id Cendoj: 28079130022011100527
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 1677/2006
Nº de Resolución:
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: MANUEL VICENTE GARZON HERRERO
Tipo de Resolución: Sentencia

Voces:

- x TRIBUTOS x
- x **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES** x
- x SANCIONES TRIBUTARIAS x
- x PRESCRIPCIÓN (DEUDA TRIBUTARIA) x

Resumen:

Impuesto sobre **Sociedades** de 1995. Liquidación y sanción. Doctrina sentada en la STS, 4-3-2003, referente al IS del ejercicio de 1983 girado a la misma empresa. La actividad sancionada carece del elemento culpabilístico.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a dieciocho de Mayo de dos mil once.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso de Casación interpuesto, por la entidad **Hotel Belvedere Salou, S.A.**, representada por la Procuradora D^a. Adela Cano Lantero, bajo la dirección de Letrado, y, estando promovido contra la sentencia de 25 de enero de 2006 dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el Recurso Contencioso-Administrativo número 388/05, en cuya casación aparece como parte recurrida, **la Administración General del Estado**, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 25 de enero de 2006, y en el recurso antes referenciado, dictó sentencia con la siguiente parte dispositiva: " **FALLAMOS:** Que desestimamos el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la entidad, Hotel Belvedere Salou, S.A., representada por la Procuradora D^a. Adela Cano Lantero, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 20 de diciembre de 2002, relativo al **Impuesto** de **Sociedades** de 1995; confirmando dicha resolución por su conformidad a Derecho; sin costas."

SEGUNDO.- Contra la anterior sentencia, la Procuradora D^a. Adela Cano Lantero, en nombre y representación de la entidad Hotel Belvedere Salou, S.A., interpone Recurso de Casación en base a los siguientes motivos: Primero.- Infracción de los *artículos 11 y 15 de la Ley 61/78 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*, así como del *artículo 130.1 c) del Reglamento 2631/82* que desarrolla dicho **impuesto**. Segundo.- Infracción del *artículo 77.4 d) de la Ley General Tributaria* y, subsidiariamente, de los *artículos 78.1 a) y 79* del mismo cuerpo legal, así como la doctrina jurisprudencial que sirve para su interpretación y desarrollo. Termina suplicando de la Sala se case la sentencia impugnada, anulando las resoluciones dictadas por el TEAR de Cataluña y por el TEAC, y reconociendo el derecho de la recurrente a obtener el reembolso de los gastos generados por el aval bancario, y, con carácter subsidiario, se declare que no ha incurrido la recurrente en infracción tributaria merecedora de sanción, o, subsidiariamente se declare que incurrió en infracción simple.

TERCERO.- Acordado señalar día para el fallo en la presente casación cuando por turno correspondiera, fue fijado a tal fin el día 4 de mayo de 2011, en cuya fecha tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna, mediante este Recurso de Casación, interpuesto por la Procuradora D^a. Adela Cano Lantero, actuando en nombre y representación de "Hotel Belvedere Salou, S.A.", la sentencia de 25 de enero de 2006, de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por la que se desestimó el Recurso Contencioso-Administrativo número 388/05 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por quien hoy es recurrente en casación contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 20 de diciembre de 2002, relativo al **impuesto de Sociedades** de 1995; por importe de 303.524,53 euros, y que confirmó la resolución originaria de la Dependencia de Inspección de la Delegación de la Agencia Estatal de Tarragona que formalizó a la entidad reclamante acta de disconformidad nº 61668960 por el concepto y período antes indicados en la que se hacía constar que el sujeto pasivo ejerce la actividad de hospedaje habiendo presentado declaración por importe a devolver y no devuelta de 18.337.330 ptas. (-110.209,57 euros). El resultado contable procede modificarlo en: 1) 140.005.110 ptas. (841.447,66 euros) al no admitir las pérdidas por operaciones con **acciones** y obligaciones **propias**, resultantes de la adquisición por parte de la sociedad de sus **acciones** para su posterior amortización, que no deben computarse como disminución patrimonial y 2) en 5.583.047 ptas. (33.554,79 euros) por la periodificación de los intereses originados por el aplazamiento en el pago de la adquisición de las **acciones propias** y que corresponden a un periodo de 1996. El acta se califica de previa al amparo del *artículo 52.2 b del Reglamento de la Inspección de los Tributos*. La deuda tributaria ascendió a 52.681.150 ptas. (316.620,09 euros), de las que 32.618.524 ptas. (196.041,28 euros) corresponden a la cuota, 3.753.364 ptas. (22.558,17 euros) a los intereses de demora y 16. 309.262 ptas. (98.020,64 euros) a la sanción calificada de grave y por importe del 50 por 100.

La sentencia de instancia desestimó el recurso y no conforme con ella la entidad demandante interpone el Recurso de Casación que decidimos.

SEGUNDO.- Los motivos de casación esgrimidos son: Primero.- Infracción de los *artículos 11 y 15 de la Ley 61/78 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*, así como del *artículo 130.1 c) del Reglamento 2631/82* que desarrolla dicho **impuesto**. Segundo.- Infracción del *artículo 77.4 d) de la Ley General Tributaria* y, subsidiariamente, de los *artículos 78.1 a) y 79* del mismo cuerpo legal, así como la doctrina jurisprudencial que sirve para su interpretación y desarrollo.

TERCERO.- En lo referente al primero de los motivos estamos en presencia de una problemática que ha sido tratada y resuelta en nuestra sentencia de 4 de marzo de 2003, sentencia en la que se afirma: "A pesar de la sutileza y alto valor dialéctico de los argumentos expuestos por la sociedad recurrente -acabados de sintetizar-, entendemos que no es factible estimar el presente Recurso de Casación, habida cuenta que, reiterando los argumentos contenidos en la sentencia de esta Sección y Sala de 4 de febrero de 2003, recaída en el Recurso de Casación número 1096/1998, referente al IS del ejercicio de 1983 girado a la misma empresa aquí recurrente, hemos de llegar a las siguientes conclusiones:

A) No gozan de predicamento los dos primeros motivos impugnatorios (analizados -dada su interconexión- en su conjunto), porque, (a), la sentencia de instancia no ha hecho más que aplicar la doctrina consagrada, entre otras, en las cinco sentencias de esta Sección y Sala del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 1997, porque el que no se entienda producida la interrupción de la prescripción que se estuviera ganando por mor de la paralización por más de seis meses de las actuaciones inspectoras (de acuerdo con una interpretación conexas de los *artículos 30.3.a y 31.4.a del Real Decreto 939/1986*) no significa que perezca el derecho de la Hacienda a determinar toda deuda tributaria, comprendiendo las no prescritas al tiempo de la notificación de la oportuna liquidación, pues, no producido el citado efecto interruptivo de la prescripción, prosigue el cómputo de ésta hasta la fecha de la notificación del acuerdo liquidatorio, momento al que habrá de estarse para concretar las deudas prescritas por el transcurso (entonces) de los 5 años del *artículo 64 de la LGT* (y es esto lo acontecido en el caso de autos, en el que, desde que finalizó el plazo voluntario de la presentación correspondiente al período impositivo de 1986, hasta la comentada notificación de la exacción, el 17 de marzo de 1989, no habían transcurrido los mentados 5 años); (b), frente a ello no cabe oponer la caducidad del procedimiento, pues, siendo la misma una institución que (teniendo su razón de ser en la previa fijación por la Ley de un plazo al que queda

supeditada la actuación a que el mismo se refiere -plazo en el que el inicio y finalización de la actuación aparecen fatalmente unidos-) provoca, caso de inactividad durante el mismo, el decaimiento del derecho no accionado, es visto que, en la materia ahora examinada (la comprobación e investigación tributaria), la *Ley no fija un plazo de duración a dichas actuaciones (y lo mismo hace en su Anexo 3 el propio Real Decreto 939/1986)* y, en consecuencia, no procede la aplicación a tales procedimientos de la caducidad aducida por la recurrente (sin que ello sea óbice para la aplicación, en su caso, de la prescripción); (c), aunque el actual *artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, en relación con lo dispuesto en el *Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero*, de desarrollo de la misma, pueda hacer pensar en la potencial caducidad del expediente por el transcurso del plazo previsto para las actuaciones inspectoras, ello es debido a que en tales normas se fija (al contrario de lo que acontecía con anterioridad a las mismas) un plazo máximo de duración de tales actuaciones (cambio normativo que, de todos modos, no resulta aplicable, por razón de su posterior vigencia, al supuesto aquí y ahora objeto de controversia); y, (d), el hecho de que el Inspector Jefe incurriera en la adopción del acuerdo liquidatorio de autos en el retraso que se le imputa no implica, per se, a tenor de los razonamientos hasta el momento vertidos y de la normativa imperante al tiempo de los hechos, que tal resolución haya incurrido en una nulidad radical o de pleno derecho, cuando el grado máximo de invalidez que, en todo caso, se le podría atribuir es el de una mera anulabilidad por razón del tiempo previsto en el entonces vigente *artículo 49 de la LPA de 1958*.

B) Carecen, asimismo, de virtualidad técnico jurídica los motivos impugnatorios tercero y cuarto (susceptibles, también, de ser analizados conjuntamente, en atención a su semejante naturaleza intrínseca), en tanto en cuanto:

(a), como se dice, con carácter previo, en el acuerdo del TEAC, los movimientos de entrada y salida en los recursos propios de la sociedad (capital y reservas) derivados de las relaciones entre la misma y sus socios no tienen ninguna repercusión fiscal en el IS, de tal forma que los desplazamientos patrimoniales de los socios a los recursos propios de la sociedad, aunque constituyan un incremento económico en la perceptora, no se computan como partida gravable, porque no son ganancia o mayor valor generado por la sociedad, sino precisamente el soporte para generarlos y son los rendimientos e incrementos producidos en la propia sociedad, a partir de una cifra de recursos propios aportada desde el exterior, los que se someten a tributación, y, simétricamente, los desplazamientos patrimoniales de los recursos propios de la sociedad a los socios (reducción del capital, distribución de beneficios, reparto del patrimonio, etc.), aunque constituyen una disminución en la sociedad pagadora, no son disminución computable fiscalmente, porque no suponen pérdida o menor valor producido por la sociedad (única que tendría tal relevancia fiscal), sino una disminución del soporte generador de resultados.

(b), de la frase del *artículo 47 de la LSA de 1951* antes transcrita (<<con cargo a los beneficios y reservas libres y al solo objeto de amortizarlas, podrá la sociedad adquirir sus **acciones** por compraventa o permuta>>) se infiere que, si bien tal operación puede ser escindida en dos hechos o negocios jurídicos (adquisición/amortización), tal distingo resulta intrascendente respecto al IS, pues, configurado su hecho imponible en base a conceptos económicos, se exige en general el cierre de un ciclo completo para constatar la existencia y cuantía de los correspondientes resultados positivos o negativos, lo que obliga a tomar en su integridad y como un todo unitario el proceso configurado por el citado *artículo 47*, máxime si se tiene en cuenta que la simple adquisición o rescate de las **acciones** a título oneroso no produce en general por sí misma alteraciones patrimoniales computables por el adquirente en el IS, por lo que en el presente caso se difieren sus consecuencias financieras hasta que las **acciones** son amortizadas, con independencia de su cómputo o no en la base imponible del **Impuesto**.

(c), no se ha infringido el *artículo 15.2 de la Ley 61/1978* (<<no son disminuciones patrimoniales... las cantidades retiradas por los socios o partícipes en concepto de reducción de capital, distribución de beneficios o reparto de patrimonio, ni las partidas fiscalmente no deducibles>>), pues, de una parte, el 'rescate' de las **acciones** constituye una simple adquisición de bienes, y, de otra, la cantidad entregada a los accionistas cedentes lo es en concepto de precio de compraventa de las mismas (con cargo a las reservas de libre disposición -transferidas a algunos de los socios vía precio de rescate-), lo que entraña disminución cuantitativa de dichas reservas por entrega, distribución o reparto, e implica, asimismo, reparto de patrimonio a dichos socios, circunstancias ambas -simple adquisición onerosa de **acciones** y distribución o reparto en favor de los socios- que impiden, según el citado *artículo 15*, su cómputo como disminución de la base imponible del IS (a pesar de que, indebidamente, se parcele la operación financiera centrando la atención en su fase de rescate de las **acciones**), sin perjuicio del cómputo que corresponda a efectos del I.R.P.F. de los socios vendedores de sus **acciones**.

(d), así se infiere, igualmente, del *artículo 130.1 del Real Decreto 2631/1982* (<<no se computarán como disminuciones patrimoniales a efectos del IS: c) las cantidades retiradas por los socios ... en concepto de reducción de capital, distribución de beneficios o reparto del patrimonio social, o como consecuencia del

rescate de sus **acciones** por la propia sociedad>>).

(e), debe rechazarse también la invocación del *artículo 104 de la LSA de 1951, en relación con el 15.1 de la Ley 61/1978, pues, si bien tal precepto* califica como disminuciones las que se ponen de manifiesto por anotación contable que reduzca el valor de los elementos del activo, lo cierto es que dicho artículo, al regular la formación de los balances de ejercicio de las **sociedades** anónimas, fija los criterios de valoración de los distintos bienes del activo incluidos en los mismos (aquí, en el balance cerrado el 31 de diciembre de 1986), y probado está que las discutidas **acciones** no existían en la citada fecha, pues fueron amortizadas con anterioridad, circunstancia que, por sí sola, impide la aplicación de los citados *artículos 104 y 15.1* ; que tampoco sería factible aunque no concurriese dicha amortización, pues las **acciones**, por el hecho de ser rescatadas para su amortización, carecen de valor (al ser simple partida compensadora de las reservas).

C) A mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta (como ratificación de todo lo expuesto en el razonamiento expuesto en la letra B anterior) que, en realidad, al adquirirse las **acciones propias** a título oneroso, existe una salida de fondos líquidos (el precio de compra) y la entrada de unas **acciones propias**, que por sí mismas no tienen contrapartida alguna, ni sustancia patrimonial (pues, incluso desde el punto de vista contable, no se produce una disminución patrimonial, porque la salida de los indicados fondos líquidos lleva consigo la entrada de unas **acciones** con un valor contable igual).

Como así se disponía en el Plan General de Contabilidad, aprobado por *Decreto 530/1973, de 22 de febrero, cuya cuenta núm. 193 <<Acciones propias en situaciones especiales>>, Subcuenta 1931 <<Acciones propias -art. 47.4- Ley S.A .>>*, se carga por el importe de la adquisición y se abona a su nueva suscripción, enajenación o amortización.

En el nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por *Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre* , se ha perfeccionado el tratamiento contable de esta operación, mediante la cuenta de <<**Acciones propias** en situaciones especiales>>, Cuenta que se carga por el importe de la adquisición de las **acciones**, y se abona por su amortización, mediante reducción del capital, con cargo a la Cuenta de Capital por el nominal de las **acciones**, y la diferencia entre el importe de adquisición de las **acciones** y su valor nominal se cargará o abonará, según proceda, a Cuentas de reservas.

Por tanto, desde el punto de vista fiscal, la adquisición de las **acciones propias**, cualquiera que sea su precio, no constituye per se una disminución patrimonial (computable como gasto deducible en la base imponible del IS), porque es el inverso de la financiación (al igual que acontece con la reducción formal y jurídica del capital, con la separación de los socios y con la disolución de la sociedad). Y a pesar de lo correcto de tal calificación (la de que la comentada adquisición no conforma una disminución patrimonial en el IS), el *Real Decreto 2361/1982* no llega a matizar que, si tal adquisición no es una disminución patrimonial, la enajenación no puede producir, tampoco, incremento del patrimonio. Y ha tenido que ser la vigente *Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS, la que, definitivamente, en su artículo 15.10* , haya establecido que <<la adquisición y amortización de **acciones** o participaciones **propias**, no determinará, para la entidad adquirente, rentas positivas o negativas>>.

Todo lo acabado de indicar viene a ser la interpretación correcta del *artículo 130.1.c) del Real Decreto 2631/1982* (<<no se computan como disminuciones patrimoniales a los efectos del IS las cantidades retiradas por los socios como consecuencia del 'rescate' de sus **acciones** por la propia sociedad>>), pues los supuestos en él contemplados (de retirada, transferencia o entrega de fondos o elementos patrimoniales por la sociedad a sus socios) son los inversos al proceso de financiación propia, como consecuencia de las aportaciones de los socios a la sociedad. El citado *artículo 130.1 .c)* utiliza, pues, la expresión 'rescate' -aunque incorrecta- para mencionar y comprender en su texto la adquisición de **acciones propias**, que, por lo antes precisado, no constituye (o no debe constituir), fiscalmente, tampoco, un incremento de patrimonio.

En consecuencia, si las **acciones** se adquieren o 'rescatan' para su posterior amortización, sólo existe en el conjunto de la operación (adquisición/amortización) una disminución del neto patrimonial equivalente al precio de compra; operación que, al ser similar, desde el punto de vista económico financiero, a la reducción del capital, no debe considerarse en ningún caso como disminución a efectos de determinación de la renta fiscal.

Pero ha de reiterarse, una vez más, que el antes citado *artículo 130.1.c) del Real Decreto 2631/1982* es aplicable cualquiera que sea el precio de adquisición de las **acciones propias** por la sociedad, mayor o menor que el valor nominal de las mismas, en cuanto lo único que dicho precepto pretende indicar es que el precio de las **acciones propias** (conformante, desde el punto de vista económico financiero, de una disminución patrimonial) no es nunca una disminución del patrimonio a efectos del IS, así como tampoco se

genera disminución patrimonial computable en efectos de la base imponible, al amortizar las **acciones**, cuando el precio de adquisición de las **acciones** es superior al valor normal.

D) El último de los motivos impugnatorios carece también de predicamento, porque, a tenor de lo declarado al respecto en el acuerdo del TEAC y en la sentencia de instancia (cuyos razonamientos, por su perfecta atemperación a derecho, damos aquí por reproducidos), así como en el escrito de oposición al recurso del Abogado del Estado, el hecho de que el expediente administrativo sea calificable de <<rectificación>> no exonera al administrado interesado del pago de los intereses de demora."

La mencionada doctrina, en lo que de cuestión conceptual tiene, supone una respuesta negativa a la pretensión del recurrente, que ha de reiterarse en este recurso. (Y ello con independencia de que los hechos allí enjuiciados no sean coincidentes con los de este proceso, pues la cuestión jurídica debatida es esencialmente la misma en ambos procesos).

CUARTO.- Por lo que hace al segundo de los motivos ha de ponerse de relieve que la infracción sancionada, recogida en el *artículo 77.4 d) de la L.G.T.* establecía: "Las **acciones** u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria (...) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma."

Es claro que la conducta del recurrente ha sido veraz y completa. Queda en pie la cuestión de si se ha amparado en una interpretación razonable de la norma. A la hora de interpretar este elemento del tipo infractor no puede olvidarse que el recurrente con argumentos razonables y razonados (así se sostiene en nuestra sentencia de 4 de febrero de 2003, ha mantenido la disconformidad con el ordenamiento del precepto reglamentario). También es indudable que el recurrente ha intentado sostener su tesis por todos los medios a su alcance al recurrir todos los actos que tenían su origen en dicho precepto.

En estas circunstancias entendemos que no concurre el elemento intencional que la infracción sancionadora requiere, mucho más si se tiene en cuenta que la infracción tiene su origen en el ejercicio 1995, y nuestra sentencia resolviendo la problemática planteada no se produce hasta el año 2003.

En consecuencia, el análisis de la conducta del recurrente, efectuada en 1995, ha de hacerse con los parámetros de racionalidad existentes en el momento en que la infracción se produce, 1995, y no con los conocidos años después. Si a esta circunstancia se añade el hecho de que el recurrente ha empleado "argumentos de alto valor dialéctico" -según nuestra sentencia de 2003- para impugnar el precepto controvertido, ha de concluirse que la actividad sancionada carece del elemento culpabilístico que a toda sanción ha de acompañar, lo que comporta la estimación del recurso en el punto debatido.

QUINTO.- De todo lo razonado se infiere la necesidad de estimar parcialmente el recurso, anulando la sanción impuesta, y sin que de lo actuado, y en mérito a lo dispuesto en el *artículo 139 de la Ley Jurisdiccional*, proceda hacer una expresa imposición de costas causadas.

En su virtud, 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

1º.- Que debemos estimar y estimamos parcialmente el Recurso de Casación interpuesto por la Procuradora D^a. Adela Cano Lantero, actuando en nombre y representación de la entidad **Hotel Belvedere Salou, S.A.**

2º.- Anulamos la sentencia de 25 de enero de 2006, de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en cuanto al pronunciamiento sancionador, pronunciamiento que se deja sin efecto.

3º.- Desestimamos el Recurso de Casación en todo lo demás.

4º.- No hacemos expresa imposición de las costas causadas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente

Garzon Herrero D. Manuel Martin Timon D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Oscar Gonzalez Gonzalez **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma **CERTIFICO.**