

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – Sección 2ª

Recurso de Casación núm. 3148/1997.

En la Villa de Madrid, a veintisiete de junio de dos mil dos.

Vistos por esta Sección de la Sala Tercera los presentes autos 3/3148/1997 promovidos por el Procurador de los Tribunales don Luis P. G., en nombre y representación de «Vinos de T., SA», bajo la dirección del Letrado don Gabriel R. G., contra la sentencia dictada, en 25 de febrero de 1997, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, referencia núm. 2/469/1994, en materia de Impuesto de Sociedades.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO Por «Vinos de T., SA» se promovió recurso de esta clase contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 22 de junio de 1994, formalizando demanda en la que, tras alegar los hechos e invocar los fundamentos de derecho que estimó del caso, pidió «sentencia por la que con estimación del recurso se revoque y anule la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de junio de 1994 que confirmó la del Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja de fecha 28 de junio de 1993 y dejando sin efecto la liquidación impugnada».

Conferido traslado de aquélla a la Abogacía del Estado, evacuó el trámite de contestación pidiendo «sentencia por la que se desestime el presente recurso y confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a derecho».

SEGUNDO En fecha 25 de febrero de 1997 la Sala de instancia dictó sentencia cuya parte dispositiva dice: «Fallamos.-Que desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador don Luis P. G., en nombre y representación de "Vinos de T., SA", contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de junio de 1994, debemos declarar y declaramos su conformidad con el ordenamiento jurídico. No se hace pronunciamiento en costas».

TERCERO Contra dicha sentencia se preparó por «Vinos de T., SA» recurso de casación que fue admitido y, comparecida la recurrente en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, presentó escrito de interposición, suplicando «Sentencia por la que, estimando este recurso de casación, se case y anule la Sentencia recurrida, dictando en su lugar otra, dentro de los términos planteados en el debate y conforme a lo interesado en la demanda del Recurso Contencioso-Administrativo y declarar no ser conforme a Derecho únicamente en el extremo objeto del mismo los actos recurridos, o sea la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 22 de junio de 1994 sobre resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja de 28 de junio de 1993 resolviendo reclamación contra el acuerdo de 17 de marzo de 1992, de la Dependencia de Inspección de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en La Rioja, de liquidación definitiva por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a 1988 únicamente en cuanto en dichas resoluciones y actos se desestimaba la pretensión de "Vinos de T, SA" de considerar que no

existía incremento injustificado de patrimonio sino una inversión plenamente probada en su financiación con recursos obtenidos por préstamos de sus socios; y en su lugar ordenar de anulen dichas resoluciones, declarando no haber lugar a que se practique liquidación alguna por el Impuesto sobre Sociedades relativa a dicho ejercicio y concepto declarando la nulidad de la practicada. Con imposición de costas a la parte adversa».

Funda tal pretensión en tres motivos de casación, amparados, el primero en el número 3 y los dos restantes en el número 4 del art. 95.1 de la Ley Jurisdiccional (en la redacción que le dio la Ley 10/1992, de 30 de abril, aplicable al caso de autos).

En el motivo primero denuncia el «Quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia o las que rigen los actos y garantías procesales, siempre que, en este último caso, se haya producido indefensión para la parte», citando como infringidos por la sentencia de instancia los arts. 80, 97.1 y 43.1 de la Ley Jurisdiccional, el art. 359 de la Ley de Enjuiciamiento civil y los arts. 120.3 y 24.1 de la Constitución, así como las sentencias de este Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 1995 y 27 de enero de 1996, dando lugar a una incongruencia omisiva del fallo habida cuenta: «1) en que no le resulta comprensible una conducta sin atender a los motivos y pruebas alegados ni siquiera para desecharlos; 2) sin tener en cuenta ni siquiera para su consideración la alegada presunción legal de veracidad de las declaraciones que se regula en el artículo 116 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria; 3) sin pronunciarse sobre la imposible aplicación del concepto incremento injustificado de patrimonio que, como se invocó, alegó y fundamentó, no se regula en la Ley 61/1978, del Impuesto sobre sociedades; y 4) sin estimar nada de lo alegado sobre la falta de prueba de culpabilidad, ni siquiera por negligencia, en todo el expediente, basado únicamente en la incredulidad sobre la realidad de hechos probados».

El segundo motivo de casación articulado, como se dijo, al amparo del art. 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional, menciona como infringidos el art. 15 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades en la redacción que le dio la Ley 48/1985, de 27 de diciembre; los arts. 126, 127 y 143 del Reglamento aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, en la medida que, al decir de la recurrente, «Vinos de T., SA» obtuvo de sus socios un préstamo que quedó reflejado en el acta de la Junta de Accionistas de 20 de diciembre de 1982, por lo que no se produjo incremento patrimonial alguno ya que el activo de los recursos recibidos se corresponde exactamente con el pasivo de la deuda contraída por la sociedad, situación que quedó recogida en la contabilidad de la empresa y comprobada por un auditor independiente, sin perjuicio de la presunción de veracidad que debe reconocerse a las declaraciones de la sociedad y de sus socios.

Finalmente, el tercer motivo de casación (asimismo, articulado al amparo del art. 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional) denuncia la infracción de lo dispuesto por el art. 5º de la Ley Orgánica del Poder Judicial, el art. 24 de la Constitución y la doctrina de las sentencias del Tribunal Constitucional de 1 de abril de 1982 y 26 de abril de 1990, todo ello en relación con la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, la inexistencia de responsabilidad objetiva y sin culpa en el orden tributario y la existencia de pruebas acreditativas de haberse producido un préstamo de los socios a la sociedad y, por tanto, la inexistencia de un incremento patrimonial no justificado.

CUARTO Por la parte recurrida se formuló oposición al recurso de casación, en escrito de 26 de septiembre de 1997, pidiendo «Sentencia desestimatoria, confirmando en su integridad la sentencia impugnada, con expresa imposición de costas a la sociedad recurrente», para lo cual se remite a los fundamentos de la sentencia impugnada.

Tras lo anterior, quedaron los autos pendientes de deliberación y fallo por la Sala, acto que tuvo lugar el día 25 de junio de 2002, Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Pujalte Clariana.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO El primer motivo de casación que articula la recurrente, como hemos dicho, se funda en el art. 95.1.3 de la Ley Jurisdiccional, aunque sin precisar si el «error in procedendo» se produjo respecto de las normas reguladoras de la sentencia o de las que rigen los actos y garantías procesales. No obstante hay que inclinarse por las primeras desde el momento que, en definitiva, lo que imputa a la sentencia es una incongruencia omisiva al no haberse pronunciado sobre los motivos y pruebas alegados ni siquiera para desecharlos, sin tener en cuenta (...) la alegada presunción legal de veracidad de las declaraciones, sin pronunciarse sobre la imposible aplicación del concepto incremento injustificado de patrimonio que (...) no se regula en la Ley 61/1978, y sin estimar nada de lo alegado sobre la falta de prueba de culpabilidad, ni siquiera por negligencia.

No obstante la Sala no puede compartir este motivo desde el momento que en la sentencia de la Audiencia Nacional se da respuesta a tales supuestas omisiones, si bien es cierto que no en el sentido que era de desear por la recurrente. Así, tal sentencia rechaza los motivos y pruebas alegados por la recurrente estimando otras como las relatadas en el Considerando 4º de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de junio de 1994, a que la Sala de instancia se remite, citando, además, el art. 15 de la Ley del Impuesto de Sociedades en cuanto califica de incrementos de patrimonio las variaciones en el patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con motivo de cualquier alteración en la composición de aquél.

En definitiva, la Sala de instancia, frente a una serie de pruebas de dudosa eficacia (por falta de garantías formales) que adujo la parte, se inclina por considerar no probado un supuesto préstamo de los socios a la Sociedad en 1982, presumiendo, por el contrario, que la cantidad destinada a inversiones en 1988 tenía el carácter de un incremento de patrimonio no justificado.

Por consecuencia, lo que la recurrente pretende a través de este motivo de casación del art. 95.1.3 es atacar la valoración de la prueba hecha por la Sala de instancia, planteamiento que no tiene cabida dentro del recurso de casación.

SEGUNDO El segundo motivo de casación en su mayor parte reitera, desde la perspectiva del art. 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional, la misma tesis del motivo anterior, es decir, que «Vinos de T., SA» obtuvo de sus socios un préstamo que quedó reflejado en el acta de la Junta de Accionistas de 20 de diciembre de 1982, por lo que no se produjo incremento patrimonial alguno ya que el activo de los recursos recibidos se corresponde exactamente con el pasivo de la deuda contraída por la sociedad, lo que, como se ha dicho, comporta en definitiva una pretensión de revisión de la valoración de la prueba por esta Sala, que no tiene cabida en la casación.

No obstante conviene señalar que el art. 15 de la Ley 61/1978 dispone que: Son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente (...). Se computarán como incrementos de patrimonio los que se pongan de manifiesto por simple anotación contable (...). No son incrementos de patrimonio a que se refiere el apartado anterior los aumentos en el valor del patrimonio que procedan de rendimientos sujetos a gravamen en este Impuesto, por cualquier otro de sus

conceptos, las aportaciones de capital efectuadas por los socios o partícipes durante el ejercicio, incluidas las primas de emisión de acciones y las aportaciones que los mismos realicen para reponer el capital en virtud de lo dispuesto en el art. 99 de la Ley de Sociedades Anónimas, ni tampoco aquellos incrementos que se encuentren sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y donaciones. Precepto que se corrobora con lo dispuesto por el art. 128 del Reglamento de 15 de octubre de 1982, cuando establece que se estimará que no existe incremento o disminución patrimonial en: (...) b) Las aportaciones de capital efectuadas por los socios o partícipes durante el ejercicio, incluidas las primas de emisión de acciones. c) Las aportaciones que los socios realicen para reponer el capital en virtud de lo dispuesto en los arts. 99 y 150.3 de la Ley de Sociedades Anónimas. d) Las aportaciones que los socios o partícipes realicen para reponer el capital por razón de pérdidas, cuando se realicen proporcionalmente al valor de su participación(...). Por tanto, incluso en el supuesto planteado por la recurrente de una entrega de efectivo por los socios a la Sociedad que, desde luego, no tiene el carácter de «aportación de capital» para cualquiera de las finalidades indicadas, estaríamos a presencia de un incremento patrimonial, en la medida que no quede plenamente probada la existencia de un préstamo propiamente dicho.

TERCERO Como dijimos, el tercer motivo de casación denuncia la infracción de lo dispuesto por el art. 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, el art. 24 de la Constitución y la doctrina de las sentencias del Tribunal Constitucional de 1 de abril de 1982 y 26 de abril de 1990, todo ello en relación con la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, la inexistencia de responsabilidad objetiva y sin culpa en el orden tributario y la existencia de pruebas acreditativas de un préstamo de los socios a la sociedad.

Conviene comenzar señalando que así como el art. 5º de la Ley Orgánica del Poder Judicial establece que la Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico, y vincula a todos los Jueces y Tribunales, quienes interpretarán y aplicarán las leyes y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos, así como que en todos los casos en que, según la ley, proceda recurso de casación, será suficiente para fundamentarlo la infracción de precepto constitucional, es evidente que las sentencias del Tribunal Constitucional no constituyen doctrina a efectos de fundar el recurso de casación, con arreglo a lo que dispone el art. 1.6 del Código Civil, que sólo está atribuida a las sentencias de este Tribunal Supremo.

Pues bien, la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias (presunción, ciertamente, «iuris tantum», y, por consiguiente, destruible mediante prueba en contrario, según se desprende de lo dispuesto en los arts. 116 y 118 de la Ley General Tributaria es en definitiva, asimismo, un medio de prueba que la Sala de instancia consideró desvirtuado merced a consideraciones racionales como las que realiza en el Fundamento de Derecho Cuarto cuando dice que «resulta difícilmente comprensible, **sin el necesario apoyo documental, objetivo y dotado de imparcialidad**, entender que una sociedad que, según sus propias manifestaciones, permanece sin desarrollar actividad durante los ejercicios de 1983 y 1987, mantenga en su haber un hipotético préstamo de 104.000.000 de ptas., efectuado por los socios a la sociedad el 20 de diciembre de 1982, hasta el año 1988 y 1989 en que se producen las inversiones financieras en forma de cesiones de crédito (...)».

En cuanto a la supuesta existencia de pruebas acreditativas de un préstamo de los socios a la sociedad que invoca la recurrente (sin perjuicio de que, asimismo y como se ha dicho, ni es materia propia del recurso de casación, ni menos procedería por el número 4º del art. 95.1 de la Ley Jurisdiccional) es lo cierto que tal pretendida prueba está constituida por documentos

que no pueden hacer fe frente a terceros por no reunir las condiciones legalmente establecidas para ello, como puso de relieve la sentencia de instancia.

Finalmente, respecto a la pretendida falta de culpabilidad en la infracción tributaria, es lo cierto que el precepto en cuya virtud se impuso la sanción (art. 88 de la Ley General Tributaria) es suficientemente claro y expresivo como para no suscitar duda alguna respecto de su aplicación, y al haberse conculcado es manifiesta la procedencia de la sanción que, por lo demás, la sentencia recurrida justifica por ser la menor aplicable, aun después de la reducción que introdujo la Ley 25/1995 de reforma de la Ley General Tributaria.

La Sala no puede compartir, por tanto, este motivo de casación.

CUARTO Con arreglo a lo que dispone el art. 102.3 la Ley reguladora de este orden jurisdiccional, en la redacción introducida por la Ley 10/1992, en cuanto al pago de las costas, procede su expresa y preceptiva imposición a la parte recurrente.

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

FALLAMOS

No haber lugar al recurso de casación promovido por «Vinos de T, SA» contra la sentencia dictada, en 25 de febrero de 1997, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que se confirma; con expresa y preceptiva imposición de costas a la parte recurrente.

Así por esta nuestra sentencia, que, en su caso, se publicará en el Boletín Oficial del Estado e insertará en la Colección de Jurisprudencia de este Tribunal que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos.