



EL DERECHO

DIARIO DE JURISPRUDENCIA

GRUPO EDITORIAL EL DERECHO Y QUANTOR, S.L., EDIFICIO EL DERECHO, Lagasca, 45. 28001 Madrid. Teléf.: 914 23 29 00

Director: EVARISTO MOLINE

Año XVII. Número 2858

Madrid, lunes 19 de julio de 2010



TS CIVIL

2010/61321

TS Sala I Pleno, Sentencia 22 abril 2010. Ponente: D. Jesús Corbal Fernández

Responsabilidad de administradores

Calificación de concurso voluntario como culpable

Acuerda el TS desestimar los recursos extraordinarios de infracción procesal y de casación dirigido contra la sentencia que, confirmando la de instancia dictada en el incidente concursal, calificó el concurso voluntario como culpable, afectando al consejero delegado ejecutivo y al consejero apoderado.

Considera la Sala que los dos administradores sociales mencionados tienen la condición de "personas afectadas" por la calificación del concurso, y no se les declaró en rebeldía en el incidente concursal, pero hay que tener en cuenta que el escrito de oposición a las peticiones del informe de la administración concursal se había formulado en interés de la deudora y de los administradores sociales. Es así que para la declaración de culpabilidad del concurso resulta irrelevante si los hechos que fundamentan los respectivos supuestos normativos son atribuibles a uno o a ambos administradores sociales; pero, en cualquier caso, la condición de administrador, no discutida, y la falta de constancia acerca de que el administrador haya tratado de evitar las conductas constitutivas de los hechos justifican plenamente la decisión adoptada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- En los autos de concurso voluntario número 158 de 2005 del Juzgado de 1 Instancia número 1 de Murcia, en los que figura como concursada la entidad mercantil Bioferma Murcia, S.A., CIF A-73039752, dedicada a la fabricación de productos farmacéuticos y con domicilio en el Polígono Industrial Las Salinas, Parcela 10, C.P. 30.840 de Alhama de Murcia, se dictó auto el 7 de junio de 2006 en el que, al no haberse aprobado en la Junta de acreedores celebrada el día 6 anterior la propuesta de convenio, se acordaba entre otros pronunciamientos, la apertura de la fase de liquidación, y como consecuencia legal - art. 163.1.2 de la Ley Concursal 22/2003, de 9 de julio-, también la de la Sección de Calificación. En esta Sección se emitió Informe por

los administradores concursales el 20 de septiembre de 2006 en el que solicitan del Juzgado que se declare:

1. El concurso de la entidad Bioferma Murcia, S.A. como culpable.

2. Que las personas afectadas por la calificación se refiere a los miembros del consejo de administración D. Refaad, en su calidad de consejero apoderado.

Y se condene: a) A estar y pasar por las anteriores declaraciones.

b) A los miembros del consejo de administración mencionados a la inhabilitación a que se refiere el apartado 2º del número 2 del art. 172 de la Ley Concursal.

c) A satisfacer a los acreedores en las cantidades expresadas en el he-

cho segundo del informe y en relación con lo preceptuado en el apartado 3º del art. 172 de la Ley Concursal.

d) Al pago de las costas del incidente en caso de oposición. El 28 de septiembre de 2006 el Ministerio Fiscal emitió dictamen en el sentido de que aceptaba y compartía todas las razones que avalan el informe de la administración concursal, calificando por ello el concurso de culpable. El Juzgado, en cumplimiento de lo establecido en el art. 170.2 LC, dio audiencia a la entidad deudora Bioferma por plazo de diez días, la cual presentó el 3 de noviembre de 2006 escrito de "oposición a la calificación de culpable solicitada, oposición que se articula en la persona de sus administradores D. Refaad y D. Lennart, contra quienes se dirige esta pieza de calificación, debiendo entenderse realizadas las manifestaciones en interés de la deudora, y en su propio interés" (f. 382 de la Sección Sexta). Por providencia de 9 de noviembre de 2006, el Juzgado acordó formar la pieza separada de incidente concursal que se registró con el número 340 de 2006.

El incidente se resolvió en primera instancia por Sentencia del Juzgado de 19 de febrero de 2007 en cuyo fallo acuerda que "estimando parcialmente la demanda de oposición a la calificación del concurso voluntario de Bioferma Murcia, S.A., seguida con el número 340/06:

- Declaro culpable el concurso voluntario de Bioferma Murcia, S.A. tramitado con el núm. 158/05. - Declaro afectados por la declaración del concurso como culpable a los administradores sociales D. Refaad (sic), (consejero delegado ejecutivo) y D. Lennart (consejero apoderado).

- Condono a los Srs. Refaad y Lennart un período de inhabilitación para administrar bienes ajenos así como para representar o administrar a cualquier persona durante un período de dos años desde la firmeza de la presente sentencia.

- Debo condenar y condono a los Srs. Refaad y Lennart a la pérdida de cualquier derecho que tuvieran como acreedores del concurso o de la masa y a devolver los bienes que hubieran recibido de la masa activa.

SUMARIO

TC

CONSTITUCIONAL

Necesidad del respeto a derechos adquiridos en sentencia judicial firme 4

TS

CIVIL

Calificación de concurso voluntario como culpable 1

ADMINISTRATIVO

Documento probatorio de adscripción a la actividad desarrollada por la sociedad 5

SOCIAL

Intereses de cantidad adeudada por el INSS a la mutua de accidentes 14

RS

RESEÑA DE SENTENCIAS

16

INTERNET
http://www.elderecho.com
e-mail: clientes@elderecho.com

- Y que además, condeno al Sr. Refaad (sic) a que pague totalmente el importe de los créditos que no perciban en la liquidación de la masa activa los acreedores concursales.”.

La anterior resolución fue confirmada por la Sentencia de la Sección Cuarta de la Audiencia Provincial de Murcia el 31 de julio de 2008, en el Rollo número 230 de 2007, en la que se desestima el recurso de apelación formulado por el Procurador Sr. Rentero Jover en nombre y representación de la mercantil Bioferma Murcia, S.A.

Contra dicha Sentencia se interpuso por Bioferma Murcia S.A. recursos extraordinarios por infracción procesal y de casación que fueron admitidos por Auto de esta Sala Primera de 8 de septiembre de 2009.

Recurso extraordinario por infracción procesal

Se articula en seis motivos que se examinan seguidamente.

SEGUNDO.- En el primer motivo del recurso, al amparo del art. 469.1.3 LEC, se denuncia infracción de los artículos 170, 171 y 194 de la Ley Concursal.

En el motivo se sostiene, en síntesis, que en la tramitación del incidente concursal no se observó la normativa legal de los arts. 170 y 171 de la Ley Concursal, toda vez que el Juzgado, tras tener por presentada la oposición de la entidad concursada, dio nuevo traslado a la Administración concursal para que en el plazo de diez “la contestase, cuya infracción se denunció estérilmente por la parte mediante recurso de reposición y en el acto de la vista celebrada el 13 de febrero de 2007, y, en contra de lo que argumenta la resolución aquí recurrida, se tradujo en indefensión en los aspectos relativos a la carga de la prueba e inversión de posiciones procesales en el acto de juicio, al dársele a la entidad concursada opositora un trato de demandante, teniendo que actuar en primer lugar, mientras que la Administración concursal tuvo la oportunidad de cerrar con sus alegaciones, y lo que es peor, dándole la oportunidad de interrogar en último lugar, de practicar su prueba en último lugar, en definitiva de ser demandados de la calificación que ellos mismos solicitan”.

Con carácter prioritario debe señalarse que en los autos del incidente concursal no hay constancia de haberse cumplido el requisito del re-

curso de reposición contra la providencia de 9 de noviembre de 2006 a que se alude en el motivo, si bien debe tenerse por acreditada, a los efectos de la exigencia formal de los arts. 459, “in fine”, y 469.2 LEC, la denuncia oportuna de la infracción, por haberse reconocido la realidad de la misma, sin contradicción alguna, por la Sentencia de la Audiencia Provincial.

Se denuncia en el motivo que la sentencia impugnada conculca el contenido de los artículos 170 y 171 de la Ley Concursal, y ello no es así porque dicha resolución explícitamente reconoce que la tramitación de la Sección de Calificación seguida en primera instancia no fue correcta al haberse dado a la Administración Concursal un trámite de contestación al escrito de oposición de la entidad concursada que no está previsto en la ley, y, a lo que cabe añadir, no exigible por el principio de contradicción.

Y si bien no atribuye al defecto procesal consecuencia anulatoria, ello responde, por un lado, a que no le da ningún valor a la “contestación” -“en modo alguno es determinante, ni tiene incidencia relevante para resolver las cuestiones planteadas”- y resuelve el asunto exclusivamente con base en el Informe de los Administradores Concursales y oposición de la entidad concursada, y, por otro lado, a que estima que dicho defecto no ha causado indefensión material a la parte recurrente por lo que no procede la nulidad de actuaciones.

En cuanto al primer aspecto resulta evidente que si la sentencia recurrida priva de valor o eficacia a una actuación procesal ningún perjuicio se puede derivar de ello para la parte que solicitó la invalidez. Declarar la nulidad de actuaciones para reponerlas a un momento procesal anterior no supondría ningún efecto útil para el proceso, afectaría a la regla de la economía procesal, no sería conforme al principio de conservación de actos procesales (arts. 230 LEC y 243.1 LOPJ), e incluso resultaría contraria a la propia conducta endoprosesal de la parte recurrente, la cual, en el escrito de fecha 3 de enero de 2007 (f. 313 de los autos del incidente concursal), claramente solicitaba que no se admitiera a trámite el escrito de contestación de la Administración concursal, pero “sin necesidad de modificar la fecha de la vista oral para el próximo 23 de enero de 2007, habida cuenta de que no existe ningún ánimo dilatorio por

esta parte, y de que la correcta tramitación de la pieza de calificación prevé que tras el escrito de alegaciones presentado por la concursada, se convoque a dicha vista”.

Por otro lado, por lo que atañe al segundo aspecto relativo a la actuación de las partes en el acto de la vista no se ha producido indefensión, tal y como sienta la resolución recurrida. Para que una irregularidad o defecto procesal determine la nulidad precisa de una declaración explícita de la ley o ha de producir indefensión (arts. 225. 3, en cuanto a las normas del procedimiento; 459 y 469.1.3 y 2, LEC y 238. 3 y 240.1 LOPJ), la cual habrá de ser real y efectiva -indefensión material-.

En el caso no ha habido indefensión material. No la hay en la perspectiva de la carga de la prueba, pues no consta apreciación alguna en la sentencia recurrida de la que quepa deducir que la actuación de las partes en el acto de la vista del incidente concursal ha incidido en la distribución de la carga de la prueba, ni, lo que es más relevante, en la atribución de las consecuencias desfavorables de la falta de prueba, cuya apreciación debe entenderse sin perjuicio de lo que se razonará más adelante sobre la adecuada aplicación del art. 217 LEC con abstracción de si se actuó en una u otra postura o del momento procesal. Tampoco hay asomo de indefensión en relación con la práctica de las pruebas, ni en cuanto al orden de los informes, porque no hay la mínima constancia de que se le privara a la entidad concursada de contradecir las alegaciones y planteamientos de la Administración concursal, habiendo podido alegar y probar sus causas de oposición con cabal plenitud y sin afectación alguna al ejercicio de su derecho de defensa.

Por todo ello se desestima el motivo.

TERCERO.- En el motivo segundo, al amparo de lo establecido en el art. 469.1.3 LEC, se alega infracción de las normas reguladoras de la sentencia por infracción del art. 270 LEC.

El motivo se resume en que se admitió como prueba documental el contenido de las actuaciones de las demás Secciones del Concurso.

El motivo se desestima, con independencia de la deficiente indicación del enunciado, por las razones siguientes.

El art. 169 de la Ley Concursal dispone en relación con el informe de la administración concursal que habrá de ser razonado y documentado sobre los hechos relevantes para la calificación del concurso. La disposición legal debe entenderse en el sentido de que se habrán de aportar con el informe los documentos en que se funda la propuesta de resolución, pero ello no es necesario en cuanto a los documentos que obran en las restantes Secciones del Concurso, respecto de los que no se requiere la aportación física, bastando que en el informe se haga la oportuna remisión.

Por lo demás, la prueba documental fue admitida, la parte recurrente no podía desconocerla dado que obraba en las actuaciones, y es de absoluta lógica que la Audiencia Provincial reclame las restantes actuaciones en que obran documentos para cumplir la función de valoración probatoria en segunda instancia. La exigencia de que se deban reproducir, para acompañar con el informe de los administradores, documentos que obran en otras secciones no es razonable, ni es conforme a la economía procesal al suponer un derroche de tiempo y coste económico absolutamente innecesario, sin que resulte afectado en modo alguno el derecho de defensa.

CUARTO.- En el motivo tercero (por error se repite como segundo) se acusa, al amparo del art. 469. 1. 2 de la LEC, infracción de las normas procesales reguladoras de la sentencia. En el cuerpo del motivo se alega incongruencia por contradicción entre los fundamentos de derecho segundo y cuarto de la resolución recurrida, e incongruencia “extra petita” porque no hubo petición de la causa de culpabilidad del art. 164.1 -cláusula general- LC, ni tal petición se incluía de forma tácita en el informe de los administradores.

El motivo se desestima porque carece de consistencia.

En cuanto al primer aspecto ni concurre el defecto, ni de concurrir sería de incongruencia, sino de motivación deficiente por incoherencia formal. Y no concurre porque lo que la Sentencia dice (pgs. 5 y 10 a 12) es que existen unos pronunciamientos que no pueden ser adoptados si no hay petición de la Administración Concursal o del Ministerio Fiscal, y otros que son de apreciación de oficio y aplicación automática por el Juez del Concurso, y en esto no hay ninguna contradicción, sin perjuicio

de señalar, aunque no hay cuestión en el presente recurso, que la adopción de oficio de las medidas requiere inexcusablemente la previa audiencia de las personas afectadas por respeto al principio constitucional de contradicción procesal.

En cuanto al segundo aspecto, relativo a la alegación de incongruencia "extra petita" por alteración de la "causa petendi", debe señalarse, por un lado, que evidentemente se aprecia una inclusión tácita (rectius "implícita") en el Informe de la Administración Concursal que se revela singularmente en el apartado F), en cuanto se refiere al hecho de la disposición de la cantidad de 1.750.000 euros (que se extrajeron de la tesorería de la empresa sin contrapartida) como "determinante de la agravación" de la insolvencia, lo que encaja plenamente en el precepto del art. 164.1 LC; y debe resaltarse, por otro lado, que para la concurrencia del supuesto genérico de culpabilidad del concurso no resulta ineludible, otra cosa es que sea conveniente, que la calificación del Informe de la Administración Concursal o del dictamen del Ministerio Fiscal contenga una mención explícita y formal del concreto precepto legal que cobija el supuesto normativo, siendo suficiente que en la fundamentación consten los hechos relevantes para la adecuada calificación y que claramente resultan expresivos de la causa correspondiente, como sucede en el caso.

QUINTO.- En el motivo cuarto se denuncia, al amparo del art. 469.1.2 de la LEC, infracción de las normas relativas a la valoración de la prueba.

Se impugna la valoración de las pruebas pericial y documental fundamentalmente en relación con la apreciación de la resolución recurrida de que las transferencias realizadas por importe de 1.500.000 euros y 250.000 euros no tienen contraprestación alguna. Asimismo se denuncia la infracción de los arts 335, 343 y 348 LEC al atribuir parcialidad al perito D. Juan Carlos, por el mero hecho de haber sido aportada la pericial por la parte.

El motivo se desestima por tres razones.

La primera razón consiste en que la valoración probatoria es una función que corresponde a los Tribunales que conocen en primera y segunda instancia, a los de ésta en la misma medida que a los de aquélla dentro del ámbito devolutivo, y queda fuera del conocimiento de este Tribunal en los recursos extraordinarios.

La segunda razón reside en que si bien excepcionalmente cabe un control por este Tribunal de la alegación de un error en la valoración probatoria, para tal verificación se requiere que pueda existir un error fáctico patente, arbitrariedad o irracionalidad, con conculcación del art. 24 CE, y se

plantee la denuncia por el cauce del art. 469.1.4 LEC. Y nada de ello sucede en el caso, pues ni siquiera las normas probatorias aludidas contienen reglas de prueba legal o tasada que hubieran podido determinar una posible arbitrariedad.

Y finalmente, el Tribunal no atribuye al perito que haya sido parcial, sino que, en ejercicio de su función soberana de valoración de la prueba, considera más convincente, y con mayor objetividad, el informe de los administradores concursales que el pericial aportado por la parte, sin que quepa desconocer, además, que el informe de los administradores no es un elenco de meras manifestaciones, sino que tiene soporte en la documental que explícitamente reseña.

SEXTO.- Los motivos quinto y sexto se alegan conjuntamente, y en los mismos se denuncia, al amparo del art. 469.1.2 LEC, infracción de las normas reguladoras de la sentencia, y concretamente del art. 218.2 LEC que establece que las sentencias deberán estar motivadas.

En el cuerpo del motivo se acumulan diversas alegaciones relativas a:

a) Que no se han valorado las pruebas pericial, testifical y documental.

b) Falta de prueba de que la disposición de 1.750.000 euros fue la causa de la insolvencia de la sociedad.

c) Que la insolvencia anterior a la posición de D. Refaad y D. Lennart como administradores de la sociedad simplemente se menciona pero no se valora y, sin embargo, es una alegación esencial en la medida en que por sí misma es relevante para verificar la causa del concurso, y la gradación en su caso de la responsabilidad.

Los motivos deben desestimarse por las razones siguientes:

La primera alegación:

a) Carece de base alguna pues la valoración de la prueba se motiva con amplitud y claridad en el fundamento tercero de la resolución recurrida, el cual no se limita a aceptar los razonamientos segundo y tercero de la resolución de primera instancia (válida como motivación por remisión), sino que incluso expone diversas razones en orden a la apreciación de los datos fácticos relevantes que explican la raíz causal del fallo "ratio decidendi". Otra cosa diferente es que la parte no esté de acuerdo con la valoración de la prueba que se efectúa en dicha resolución, pero ello no tiene nada que ver con la motivación. Por otro lado debe señalarse que la motivación no exige al Tribunal explicar el porqué de atribuir una mayor o menor convicción a cada uno de los elementos de prueba obrantes en las actuaciones.

La segunda alegación b) no se ajusta a lo que dice la resolución recurrida, dado que el último párrafo del fundamento de derecho tercero de la misma claramente se refiere a que la disposición de tesorería por importe de 1.750.000 euros "agravó" el estado de insolvencia de la entidad, y, por otro lado, lo que es más relevante, no resulta incardinable en los motivos, porque referida la denuncia formulada en los mismos a la motivación, el hipotético error en la valoración probatoria no supone falta de argumentación, sino otro tipo de defecto, para cuya verificación por este Tribunal procedería un planteamiento procesal diferente.

Finalmente, en cuanto a la tercera alegación c) carece de trascendencia para el pleito. Los hechos relevantes para la calificación del concurso como culpable (causas del art. 164.1 y 2. 1 y 2 LC) se produjeron bajo la administración social de D. Refaad y D. Lennart, y no resulta cuestionable, sin hacer supuesto de la cuestión, que la salida de la tesorería sin contrapartida en los meses de enero y febrero de 2005 de cantidades por importe total de 1.750.000 euros produjo el estrangulamiento económico de la empresa.

Por último, entrar aquí ahora a discutir sobre responsabilidades no resulta oportuno dada la naturaleza y función del recurso que se examina, y tanto más que los administradores afectados no han recurrido.

SÉPTIMO.- La desestimación de los motivos expuestos conlleva:

a) La declaración de no haber lugar al recurso.

b) La condena de la parte recurrente al pago de las costas causadas en el recurso (art. 398.1 en relación con el art. 394.1 LEC).

c) Que procede examinar el recurso de casación (Disposición final decimosexta, apartado uno, regla sexta, LEC).

Recurso de Casación de Bioferma Murcia S.A.

OCTAVO.- El recurso de casación se articula en dos motivos. En el primero se alega infracción del art. 172.2 en relación con el art. 164.1, ambos de la Ley Concursal, por realizar la sentencia recurrida una interpretación que infringe la norma del art. 3.1 del Código Civil. En el segundo, se alega infracción del art. 172. 2. 3 (se quiere aludir al art. 172. 3) LC al realizar la sentencia recurrida una interpretación de la norma que conlleva un resultado arbitrario y desproporcionado en la condena impuesta a D. Refaad al establecer una condena al pago a los acreedores concursales del importe de sus créditos que no perciban en la liquidación de la masa activa, sin que la sentencia establezca criterio de gradación alguno que justifique la imposición

de la sanción máxima prevista en dicha norma.

Los dos motivos se desestiman por las razones que se exponen a continuación.

La primera de ellas es que el recurso debió ser inadmitido porque, en lo que hace referencia a los Srs. Refaad y Lennart, éstos no habían recurrido y la entidad Bioferma Murcia S.A. carecía de legitimación en lo que se refiere a los intereses de los mismos en virtud del principio de personalidad del recurso. Los dos administradores sociales mencionados tienen la condición de "personas afectadas" por la calificación del concurso, de conformidad con el art. 170.2 LC, y por consiguiente con un interés propio en el incidente, que es exclusivo en cuanto a las medidas o pronunciamientos que les pueda afectar desfavorablemente (arts. 448 LEC y 172 LC). Y lo cierto es que ni prepararon ninguno de los recursos extraordinarios, como tampoco los interpusieron, por lo que en el Auto de admisión de esta Sala de 8 de septiembre de 2009 no figuran como recurrentes.

La Ley Concursal prevé en el art. 170.3 LC que si las personas afectadas por la calificación del concurso no comparecieron serán declarados en rebeldía y seguirán su curso las actuaciones sin volver a citarlas. A los Srs. Refaad y Lennart no se les declaró en rebeldía en el incidente concursal, pero hay que tener en cuenta que el escrito de oposición a las peticiones del Informe de la Administración Concursal del art. 171.1 LC se había formulado en interés de la deudora y de los administradores sociales. El recurso de apelación contra la Sentencia del Juzgado se preparó e interpuso en nombre de Bioferma Murcia S.A. y en interés de D. Refaad y D. Lennart.

No sucede lo mismo con los recursos extraordinarios. Es cierto que en el escrito del Procurador Sr. Rentero Jover de 24 de octubre de 2008 (f. 77 del Rollo de apelación), por el que se pide subsanación del error de la Providencia de la Audiencia Provincial en el sentido de que se tuvieran por preparados los recursos de casación y extraordinario por infracción procesal, y no sólo éste como acordaba la resolución interlocutoria, dicho causídico exponía que actuaba en nombre de la mercantil Bioferma Murcia S.A. y en interés de D. Refaad y D. Lennart.

Sin embargo sucede que los recursos no se habían preparado a nombre ni interés de estas personas individuales, ni tampoco se interpusieron en dicho nombre ni interés, ni ninguna de las resoluciones de la Audiencia los tuvieron por preparados o interpuestos con tal carácter (fs. 65, 74, 81, 86 y 148 del Rollo de apelación 230 del 2007 de la Sección Cuarta de la Audiencia Provincial de Murcia). Por lo demás, como se dijo, el Auto

de esta Sala de 8 de septiembre de 2009 admitió los recursos interpuestos por la representación procesal de "Bioferma Murcia, S.A.", pero tal admisión no se extiende, ni comprende, los intereses individuales y personales de los que fueron sus administradores sociales, los cuales, como afectados por la calificación de culpable del concurso y por las medidas o pronunciamientos relativas a los mismos acordadas por las resoluciones judiciales, tienen un interés propio, autónomo y diferente del de la entidad deudora concursada, a lo que no obsta que a todos interese que no se declare culpable el concurso.

La segunda razón se refiere a la alusión a la falta de una actuación del Sr. Lennart que pudiera incidir en la declaración de culpabilidad del concurso, que procede examinar por lo que atañe a la afectación a la entidad deudora -que por razones de legitimación es el único aspecto que cabe considerar-

A la cuestión debe darse respuesta diciendo que cualquiera que fuere la decisión del "dubio" no tendría consecuencia práctica, y por consiguiente resultado útil que justificase la casación, porque para la declaración de culpabilidad del concurso de Bioferma resulta irrelevante si los hechos que fundamentan los respectivos supuestos normativos son atribuibles a uno o a ambos administradores sociales; pero, en cualquier caso, la condición de administrador, no discutida, y la falta de constancia (cuando menos) acerca de que el Sr. Lennart haya tratado de evitar las conductas constitutivas de los hechos relevantes ex art. 169 en relación con el 164.1 y 2. 1 y 2 ambos de la Ley Concursal, justifican plenamente la decisión adoptada.

NOVENO.- La desestimación de los motivos del recurso se casación conlleva la de éste y la condena de la parte recurrente al pago de las costas procesales causadas (art. 398.1 en relación con el 394.1 LEC).

Por lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad conferida por el pueblo español.

FALLO

Que desestimamos los recursos extraordinarios por infracción procesal y de casación interpuestos por la representación procesal de Bioferma Murcia, S.A. contra la Sentencia dictada por la Sección Cuarta de la Audiencia Provincial de Murcia el 31 de julio de 2008, en el Rollo número 230 de 2007, y condenamos a la parte recurrente al pago de las costas causadas en ambos recursos. Publíquese esta resolución con arreglo a derecho, y devuélvanse a la Audiencia los autos originales y rollo de apelación remitidos con testimonio de esta resolución a los efectos procedentes.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la Colección Legisla-

tiva pasándose al efecto las copias necesarias, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Juan Antonio Xiol Ríos.- Román García Varela.- Xavier O'Callaghan Muñoz.- Jesús Corbal Fernández.- Francisco Marín Castán.- José Ramón Ferrándiz Gabriel.- José Antonio Seijas Quintana.- Antonio Salas Carceller.- Encarnación Roca Trías.

Publicación.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Excmo. Sr. D. Jesús Corbal Fernández, Ponente que ha sido en el trámite de los presentes autos, estando celebrando Audiencia Pública la Sala Primera del Tribunal Supremo, en el día de hoy; de lo que como Secretario de la misma, certifico.



2010/61695

TC Sala 2ª, Sentencia 27 abril 2010. Ponente: D. Elisa Pérez Vera

Amparo otorgado a funcionario

Necesidad del respeto a derechos adquiridos en sentencia judicial firme

Acuerda el Alto Tribunal otorgar el amparo solicitado, en contra resolución de la Comisión Ejecutiva de la Comisión Interministerial de Retribuciones, declarando nula la misma, por haber sido vulnerado el derecho fundamental de la recurrente a la tutela judicial efectiva en su vertiente de intangibilidad de las resoluciones judiciales firmes. Según el funcionario recurrente, las resoluciones impugnadas, vulneran sus derechos, puesto que modificaron sustancialmente los términos de ejecución de la STS de 27 de mayo de 1996, que le otorgaba su derecho a estar encuadrado en el Grupo de clasificación D, desde su incorporación al cuerpo de conductores del Parque Móvil Ministerial, con las consecuencias económicas inherentes a ello. Explica la Sala, que al revisar la nómina del recurrente, no respetan el derecho adquirido en la sentencia del Supremo citada, de ser encuadrado en el grupo en cuestión, dejando sin efecto su nombramiento, y efectivamente vulnerando el derecho a la intangibilidad de las resoluciones judiciales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Como se ha expuesto con mayor detalle en el relato de los antecedentes, la cuestión planteada en este proceso de amparo tiene su origen en la Resolución de 13 de septiembre de 2000 de la Comisión Interministerial de Retribuciones por la que se procedió a regularizar la nómina del recurrente, con efectos 1 de enero de 2001, posteriormente confirmada por la Sentencia de 23 de noviembre de 2004 de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Dicha regularización se concretaba en la aplicación de las previsiones establecidas en la Ley 13/1996 y, en consecuencia, en abonar los trienios devengados antes del 1 de enero de 1997 como del Grupo E y únicamente otorgar los efectos económicos del Grupo D a los trienios posteriores a dicha fecha. Ello suponía, en el caso concreto del recurrente, una modificación de los términos económicos en los que se había ejecutado la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 1996 que, en un momen-

to anterior a la entrada en vigor de la Ley 13/1996, había reconocido al recurrente su encuadramiento en la categoría D del cuerpo de conductores del Parque Móvil Ministerial desde su incorporación a dicho cuerpo y había ordenado dejar sin efecto su nombramiento en el Grupo de clasificación E, requiriendo en consecuencia a la Administración para que le abonara las diferencias económicas derivadas de la pertenencia a uno u otro grupo de clasificación, como así se hizo.

Hay que precisar que, aunque en el encabezamiento de su demanda el recurrente afirma impugnar únicamente la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de noviembre de 2004, lo cierto es que posteriormente, en el petitum de la misma solicita la declaración de nulidad tanto de ésta como de la Resolución de la Comisión Interministerial de Retribuciones de 13 de septiembre de 2000. Por tanto, hemos de entender que la impugnación se dirige contra ambas resoluciones, existiendo quejas que, como se verá, se imputan a ambas, mientras que

otras se achacan exclusivamente a la resolución judicial, de modo que nos encontramos ante un amparo de los denominados mixtos, interpuesto sobre la base tanto del art. 43 como del art. 44 LOTC.

SEGUNDO.- A juicio del recurrente en amparo, la Resolución administrativa de 13 de septiembre de 2000 y la Sentencia de 23 de noviembre de 2004, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que la confirma, vulneran su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), en la vertiente del derecho a la intangibilidad de las resoluciones judiciales, pues modificaron sustancialmente los términos de ejecución de la Sentencia de 27 de mayo de 1996 del Tribunal Supremo, que otorgaba al recurrente su derecho a estar encuadrado en el Grupo de clasificación D desde su incorporación al cuerpo de conductores del Parque Móvil Ministerial, con las consecuencias económicas inherentes a ello. Como ha quedado expuesto en los antecedentes, el recurrente reprocha también a la resolución judicial impugnada que incurre en incongruencia -tanto omisiva como extra petita-, error fáctico e infracción del principio de igualdad (art. 14 CE).

Interesa el otorgamiento del amparo el Ministerio Fiscal, si bien no fundamentado en la vulneración del derecho a la intangibilidad de las resoluciones judiciales, sino en la existencia de una incongruencia por error, pues el órgano judicial, en su Sentencia de 23 de noviembre de 2004, ignora la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 1996 y se basa en una jurisprudencia que no es de aplicación al caso planteado por el recurrente, ya que se remite a Sentencias del Tribunal Supremo que resolvían situaciones bien distintas, a saber, aquéllas que se plantearon con la Ley 13/1996 en vigor. A partir de ahí, el Ministerio público afirma que el Tribunal Superior de Justicia no resuelve sobre la pretensión formulada en la demanda o sobre el motivo del recurso sino que, equivocadamente, razona sobre otra pretensión absolutamente ajena al debate procesal planteado, dejando al mismo tiempo aquélla sin respuesta.

Por su parte, el Abogado del Estado, aduce la extemporaneidad del amparo por interposición de un recurso manifiestamente improcedente -el incidente de nulidad de actuaciones-, y respecto del fondo, considera que la Sentencia de 23 de noviembre del año 2004 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid no incurre en incongruencia alguna y el conflicto tiene su origen en que el recurrente parte de que la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 1996 atribuía al actor una inmunidad frente a lo dispuesto en el art. 120 de la Ley 13/1996, sino que, por el contrario, estima que una resolución judicial de esas características no impide

al legislador modificar “pro futuro” algún elemento de la relación estatutaria de un conjunto de funcionarios, como hizo la Ley 13/1996.

TERCERO.- En primer término, hemos de rechazar el óbice procesal alegado por el Abogado del Estado en relación con la consideración del incidente de nulidad de actuaciones como recurso manifiestamente improcedente. La armonización de las exigencias del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) han conducido a una aplicación restrictiva del concepto de recurso manifiestamente improcedente, limitándolo a los casos en los que tal improcedencia deriva de manera terminante, clara e inequívoca del propio texto legal. No es ésta la situación del caso en examen, ya que el art. 241 LOPJ, a la sazón vigente, no planteaba ninguna duda interpretativa en relación con la posibilidad de denunciar una incongruencia a través de la nulidad de actuaciones; vulneración alegada por el recurrente que, al parecer del Abogado del Estado, carece a todas luces de fundamento. A la vista de las actuaciones, no podemos sino discurrir de tal opinión, más aún cuando se interesa la estimación del amparo fundamentada también sobre la base de una incongruencia por error, de donde se deduce que la queja planteada en el incidente de nulidad de actuaciones no resultaba carente de fundamento, por lo que no puede afirmarse que el referido incidente fuera un recurso manifiestamente improcedente.

CUARTO.- Siguiendo un orden lógico en el análisis de las vulneraciones alegadas por el recurrente, según los criterios sentados en nuestra reiterada doctrina (STC 100/2004, de 2 de junio, FJ 4, entre muchas), debemos comenzar nuestro examen por la queja referida a la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, que se habría producido por modificar sustancialmente los términos de ejecución de la Sentencia de 27 de mayo de 1996 del Tribunal Supremo, que otorgó al recurrente su derecho a estar encuadrado -desde su incorporación al cuerpo de conductores del Parque Móvil Ministerial- en el Grupo de clasificación D, con todas las consecuencias económicas a ello inherentes. De estimarse esta queja, daría lugar a la declaración de nulidad de las resoluciones impugnadas, sin que fuera preciso entrar a conocer del resto de las quejas planteadas (STC 158/2006, de 22 de mayo, FJ 4 y las allí citadas).

Aunque la demanda imputa la vulneración tanto a la actuación administrativa como a la judicial -si bien la centra especialmente en esta última-, hay que precisar que, de existir la vulneración denunciada, la misma habría sido originada directamente por el acto administrativo que acordó regularizar la nómina del actor, habiéndose intentado sin éxito la repa-

ración de la violación constitucional en la vía judicial previa, al confirmar la Sala la Resolución administrativa cuestionada (STC 50/2003, de 17 de marzo, FJ 1 in fine; por todas).

Para su examen debemos recordar, siquiera brevemente, que es doctrina reiterada de este Tribunal que una de la proyecciones del derecho a la tutela judicial efectiva, reconocido en el art. 24.1 CE, consiste en el derecho a que las resoluciones judiciales alcancen la eficacia querida por el ordenamiento, lo que significa tanto el derecho a que las resoluciones judiciales se ejecuten en sus propios términos como el respeto a su firmeza y a la intangibilidad de las situaciones jurídicas en ellas declaradas (art. 24.1 CE). Este derecho fundamental asegura a los que son o han sido parte en un proceso, que las resoluciones judiciales dictadas en el mismo no pueden ser modificadas fuera de los cauces legales previstos para ello. Según tenemos declarado, si el órgano judicial modificase sus resoluciones fuera del correspondiente recurso establecido al efecto, incluso cuando entendiera que esas resoluciones no se ajustan a la legalidad vigente, lesionaría con ello el derecho a la tutela judicial efectiva que protege frente a la pretensión de reabrir un proceso ya resuelto por sentencia firme. Y ello porque el derecho a la tutela judicial efectiva “comprende la ejecución de los fallos judiciales y, en consecuencia, su presupuesto lógico es el principio de inmodificabilidad de las resoluciones judiciales firmes, que está entre las garantías consagradas por el art. 24.1 CE”; inmodificabilidad que opera incluso en la hipótesis de que con posterioridad entendiesen que la decisión judicial no se ajusta a la legalidad (STC 322/2006, de 20 de noviembre, FJ 2 y las allí citadas).

QUINTO.- La aplicación de esta doctrina al caso que nos ocupa debe traducirse en la estimación de este primer motivo de amparo, pues la actuación administrativa impugnada, posteriormente confirmada por la resolución judicial, modifica sustancialmente los términos de ejecución de la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 1996 y vulnera el derecho a la intangibilidad de las resoluciones judiciales firmes. En tal sentido, lleva razón el recurrente cuando afirma que, en virtud de esta última resolución judicial, él había obtenido el derecho a ser encuadrado en el Grupo de clasificación D, con todas las consecuencias inherentes a dicho encuadramiento, entre ellas la de dejar sin efecto su nombramiento en el Grupo de clasificación E. Dicho de otra manera, el derecho que al recurrente le concede la resolución judicial cuya intangibilidad reclama es su pertenencia al Grupo de clasificación D y ello desde el inicio de su carrera funcional, pues aunque el Tribunal Supremo limitó los efectos de la resolución judicial a los cinco años anteriores a la fecha en la que el recurrente hubiera presentado su

reclamación, lo cierto es que esa retroactividad cubría el momento en que el recurrente había perfeccionado el primer trienio, por lo que, en ejecución de sentencia, se determinó que el recurrente siempre había pertenecido al Grupo D y todos los trienios del recurrente se habían perfeccionado en dicho Grupo de clasificación.

De este modo, el conflicto no tiene su origen en un problema de aplicación retroactiva de la Ley 13/1996, ni de determinación de la cuantía de las retribuciones que se perciben por cada trienio, en función de la categoría a la que se pertenecía en el momento de perfeccionar el mismo. Si el recurrente nunca perteneció al Grupo de clasificación E, porque así fue reconocido en resolución judicial firme, nunca habrá podido perfeccionar trienios en dicho Grupo. Así, incluso aplicando el art. 120 de la Ley 13/1996, que dispone que, a efectos retributivos, los trienios que se hubieran perfeccionado antes de la entrada en vigor de la Ley se valorarán en el Grupo en el que se perfeccionaron, para el recurrente siempre será el D el Grupo de clasificación en el que perfeccionó todos sus trienios.

Así las cosas, es palmario que cuando la Resolución administrativa impugnada revisa la nómina del recurrente para modificar las cuantías que se le abonaban en concepto de trienios, fundamentando tal proceder en la aplicación del art. 120 de la Ley 13/1996, y el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su Sentencia de 23 de noviembre de 2004, confirma esa actuación, no respetan el derecho adquirido por el recurrente en la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 1996, a sa-

ber, el derecho a ser encuadrado en el Grupo de clasificación D, dejando sin efecto su nombramiento en el Grupo de clasificación E y, en consecuencia, vulneran el derecho del recurrente a la intangibilidad de las resoluciones judiciales.

La estimación de este primer motivo de la demanda de amparo hace innecesario el enjuiciamiento del resto de las quejas del recurrente.

FALLO

Estimar la demanda de amparo presentada por D. Jesús y, en su virtud:

PRIMERO.- Declarar que ha sido vulnerado su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de intangibilidad de las resoluciones judiciales firmes (art. 24.1 CE).

SEGUNDO.- Restablecerlo en su derecho y, a tal fin, declarar la nulidad de la Resolución de 13 de diciembre de 2000, de la Comisión Ejecutiva de la Comisión Interministerial de Retribuciones, y de la Sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 23 de noviembre de 2004 (recurso núm. 2431-2002).

Publíquese esta Sentencia en el “Boletín Oficial del Estado”.

Dada en Madrid, a veintisiete de abril de dos mil diez. Guillermo Jiménez Sánchez, Presidente.- Vicente Conde Martín de Hijas.- Elisa Pérez Vera.- Eugeni Gay Montalvo.- Ramón Rodríguez Arribas.- Pascual Sala Sánchez, Magistrados.

TS CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

2010/45275

TS Sala 3ª, Sección: 2, Sentencia 22 febrero 2010. Ponente: D. Juan Gonzalo Martínez Micó

Documento probatorio de adscripción a la actividad desarrollada por la sociedad

Se desestima la casación planteada contra la sentencia que desestimó el recurso interpuesto frente a la Resolución del TEAC, estimatoria en parte de las reclamaciones deducidas contra los acuerdos de liquidación relativos al Impuesto sobre Sociedades, sin que resulten deducibles los gastos de personal deducidos por la hoy recurrente, pues con independencia del valor probatorio que se pueda dar a los indicios existentes de que la citada persona no presta servicios a la sociedad, sino a nivel particular, lo relevante para determinar si dichos gastos de personal son o no fiscalmente deducibles es que la interesada no ha aportado en ningún

momento, documento alguno que pruebe la adscripción de dicha persona a la actividad desarrollada por la sociedad, ni ha indicado siquiera verbalmente qué función desarrolla en la empresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Las cuestiones que se plantean en la sentencia recurrida son las siguientes:

1ª) Nulidad de actuaciones inspectoras por desviación de poder al utilizarse el procedimiento de inspección tributaria para alimentar un procedimiento diferente, como es un procedimiento penal. Vulneración del art. 25 de la Constitución (principio "non bis in idem") y de los derechos recogidos en el art. 24.2 de la Constitución.

2ª) Concurrencia de causas de abstención en el equipo de la ONI que desarrolló las actuaciones inspectoras, pues habían participado en la investigación penal seguida en el caso "Argentia Trust" y "Caso Banesto", con vulneración de lo establecido en el art. 28.2.d) de la Ley 30/1992.

3ª) Ausencia de competencia de la ONI para las actuaciones inspectoras.

4ª) Aplicación de la prescripción por la total ausencia de progreso efectivo en las actuaciones inspectoras durante todo el año 1977.

5ª) Vulneración del art. 114 de la L.G.T. en cuanto al ajuste por vulneración y devengo de intereses presuntos.

6ª) Con carácter subsidiario, inaplicabilidad de las normas de vinculación en caso de operaciones entre sociedades transparentes y sus socios.

7ª) Improcedencia de la denegación como gasto deducible de los salarios pagados a empleados de la sociedad.

8ª) Procedencia de la deducción por doble imposición de dividendos.

9ª) Prescripción y caducidad del expediente sancionador.

SEGUNDO.- Los motivos de casación en que se apoya el recurso son los siguientes:

1º) Prescripción del derecho de la Administración a liquidar. Ausencia de progreso efectivo en las actuaciones inspectoras desde el 20 de diciembre de 1996 hasta el 30 de marzo de 1998 (fecha de firma de las actas). El proyecto de regularización sólo se puede hacer en Acta y no en Diligencia (Reglamento General de la Inspección de los Tributos) y su reiteración mucho menos podrá interrumpir la prescripción. Vulneración de los arts. 64 y 66 de la Ley Gene-

ral Tributaria y del art. 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos y de Jurisprudencia que se citará. Vulneración de los arts. 14 y 24 de la Constitución al tratar de forma discriminatoria a este contribuyente respecto de otros, conforme a sentencia de la propia Audiencia Nacional que se citará y que se invocó expresamente por la parte.

2º) Prescripción del derecho de la Administración a liquidar. Interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras durante más de seis meses tanto desde la fecha de firma del Acta (30 de marzo de 1998) como desde la presentación del escrito de alegaciones contra la misma hasta la notificación del acto administrativo de liquidación (11 de noviembre de 1998). Vulneración de los arts. 64 y 66 de la Ley General Tributaria y del art. 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, así como de Jurisprudencia de esta Sala que se cita.

3º) Nulidad por desviación de poder (arts. 63 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 70.2 de la Ley Jurisdiccional) al incorporarse por decisión de la ONI a las funciones del equipo actuario la de investigación penal en un proceso concreto y que produce el efecto de vulnerar el art. 25 de la Constitución (principio del "non bis in idem") y los derechos recogidos en el art. 24.2 de la Constitución. Por lo tanto, nulidad de pleno derecho de las actuaciones en aplicación del art. 62.1.a) de la Ley de Procedimiento Administrativo. Forzosa preeminencia del proceso penal sobre cualquier otro, lo que implicaba la obligada interrupción de las actuaciones administrativas de comprobación tributaria a resultas del proceso penal (art. 10.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial).

4º) Concurrencia de causas de abstención en el Equipo núm. 20 de la ONI que desarrolló las actuaciones inspectoras.

5º) Ausencia de competencia de la ONI para las actuaciones inspectoras, al no ser cierto el motivo invocado para sostener la adscripción de los recurrentes y su competencia. Vulneración del art. 93 de la Ley General Tributaria y, por lo tanto, del art. 62.1.b) de la Ley de Procedimiento Administrativo.

6º) Con carácter subsidiario, inaplicabilidad de las normas de vinculación en caso de operaciones entre sociedades transparentes y sus socios. Aplicación de la interpretación de la sentencia de este Tribunal Supremo de 19 de enero de 1996, en la que se establece de forma apodíctica que a las operaciones entre sociedades transparentes y sus socios no se les aplica el art. 16.3 y 4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. La finalidad del art. 16.4.b) LIS en la relación sociedad-socio consiste en impedir que por la vía del préstamo al socio se impida la tributación de

los dividendos o de las devoluciones de aportaciones, pero esta finalidad carece de sentido en la transparencia fiscal porque la finalidad del régimen es el levantamiento del velo jurídico y por ello el reparto de dividendos no tributa al haber tributado anteriormente la base imponible imputada (art. 374.3 RIS).

7º) Con carácter subsidiario, vulneración del art. 114 de la Ley General Tributaria en cuanto al ajuste por vinculación y devengo y tipo de intereses presuntos.

8º) Improcedencia de la denegación como gasto deducible de los salarios pagados a empleados de la sociedad.

9º) Aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos a tenor del art. 19.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

10º) Prescripción del expediente sancionador 7/98 por cuanto la caducidad del expediente sancionador declarada por la propia ONI conlleva en este caso tal efecto. Aplicación retroactiva 211.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que impide el reinicio de procedimientos sancionadores caducados.

TERCERO.- 1. En los dos primeros motivos de casación, al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA, la recurrente alega la existencia de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, con fundamento, en esencia, en tres argumentos diferentes:

a) Transcurso del plazo de cuatro años, habida cuenta de la ausencia de progreso efectivo en las actuaciones inspectoras desde el 5 de febrero de 1997 hasta la fecha de la firma de las Actas.

b) Vulneración de los arts. 14 y 24 de la Constitución, al tratar el órgano judicial de forma diferente casos idénticos.

c) Prescripción del derecho de la Administración a liquidar como consecuencia de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras durante más de seis meses desde la fecha de la firma de las actas hasta la notificación del acto administrativo de liquidación.

2. Descritos los términos en los que se plantea el debate en los dos primeros motivos de casación, es de tener en cuenta lo siguiente:

1º) El plazo prescriptivo para determinar la deuda tributaria que resulta aplicable es el de cinco años y cuatro para las sanciones. Pues bien, teniendo en cuenta que estamos ante la regularización del ejercicio de 1990, el "dies a quo" comienza en la finalización del plazo para presentar la declaración del Impuesto, es decir el 12 de julio de

1991, por lo que desde esta fecha hasta el inicio de las actuaciones inspectoras, el 23 de diciembre de 1994, es evidente que no ha transcurrido el plazo de prescripción de cinco años, pero sí el de cuatro años para las sanciones.

Ahora bien al haberse anulado por la resolución del Tribunal Central hoy impugnada la imposición de las sanciones, no procede entrar en consideraciones en relación con este tema.

2º) Solicita la recurrente la aplicación de la prescripción por paralización durante más de seis meses de las actuaciones en el procedimiento de comprobación, señalando que desde el 20 de diciembre de 1996 la sociedad no aportó ningún justificante nuevo a la Inspección ni se efectuó ninguna comprobación diferente de otros datos y, sin embargo, el acta se incoó con fecha 30 de marzo de 1998, por lo que entiende que todas las actuaciones inspectoras realizadas en ese intervalo temporal tienen como única finalidad aparentar progreso en las mismas, con el objetivo de que se considere interrumpida la prescripción. A este respecto, del examen de la documentación obrante en el expediente se desprende lo siguiente:

a) Con fecha 20 de diciembre de 1996, se extendió en el domicilio de la sociedad diligencia en la que se hace constar la aportación por parte del representante legal de la entidad de determinada documentación solicitada por la Inspección en actuaciones anteriores, así como de los libros oficiales de contabilidad y libros de actas, señalando que "se aplazan las actuaciones hasta nueva fecha, que se comunicará en debida forma a la representación del contribuyente una vez se haya realizado un análisis y comprobación de lo entregado y manifestado...".

b) El día 6 de mayo de 1997 se notificó al representante legal de la entidad la reanudación de las actuaciones de comprobación tributaria, citándole para comparecer en el domicilio social y fiscal de la entidad el día 19 de mayo de 1997.

c) Con fecha 14 de mayo de 1997, se presentó por la representante legal de la sociedad escrito en el que, "por compromisos adquiridos con anterioridad", solicita el aplazamiento de la visita inspectora fijada para el día 19 de mayo al día 23 del mismo mes.

d) El día 23 de mayo de 1997 se extendió diligencia en la que se hace constar la presentación a la representante de la sociedad del proyecto de regularización tributaria de los periodos objeto de comprobación, solicitando aquella que le sea otorgado un tiempo prudencial "para el estudio de dicho proyecto, a cuyo término comunicará a la Inspección en qué día concreto se procederá a la reanudación de las actuaciones.

e) El día 23 de octubre de 1997 se extendió diligencia en la que se hace constar que, habiendo transcurrido cinco meses desde la presentación a la representante de la sociedad del proyecto de regularización tributaria, sin que por su parte se haya puesto en conocimiento de la Inspección en qué día concreto se podría proceder a la reanudación de las actuaciones, la Inspección juzga conveniente proseguir con las mismas, para lo cual citaba a la representación de la entidad el día 6 de noviembre en las dependencias de la ONI.

f) Posteriormente, se extendieron diligencias los días 6 de noviembre de 1997, 19 de enero de 1998 y 18 de marzo de 1998, ultimando las actuaciones y comunicando a la entidad la cuantificación del proyecto de regularización y la fecha para la firma de las actas, que tuvo lugar el 30 de marzo de 1998.

Las consideraciones que preceden comportan que haya de concluirse que las actuaciones inspectoras anteriores al Acta incoada gozan de efectos interruptivos de la prescripción, al no haber existido paralización injustificada por tiempo superior a seis meses, debiendo, pues, estarse, como "dies ad quem" del computo prescriptivo, al 23 de diciembre de 1994, en que se notifica el inicio de las actuaciones inspectoras en relación al sujeto pasivo y por el Impuesto y ejercicio objeto de regularización; poniendo en relación los parámetros temporales que aquí juegan -12 de julio de 1991 a 23 de diciembre de 1994- se comprueba, sin dificultad, que no ha transcurrido el plazo de prescripción que resulta exigible, debiéndose rechazar las alegaciones de la recurrente según las cuales las diligencias extendidas a partir del 20 de diciembre de 1996 no suponen avance de la comprobación sino que tienen solamente por finalidad interrumpir la prescripción.

Es necesario destacar que, como se refleja en los hechos anteriormente expuestos, en varias ocasiones (14 de mayo de 1997, 23 de mayo de 1997...) fue la propia entidad recurrente quien ocasionó la dilación de las actuaciones. Por tanto, puesto que no existió ninguna suspensión de las actuaciones inspectoras durante más de seis meses, habiendo quedado interrumpido el plazo de prescripción mediante la comunicación de inicio de actuaciones, que tuvo lugar el 23 de diciembre de 1994, no concurre causa alguna de prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación por el ejercicio 1990.

3º) La recurrente alega que entre la fecha de presentación de alegaciones al Acta y la fecha de notificación del acto de liquidación transcurrieron más de seis meses. En sentencia de este Tribunal de 4 de junio de 2002, el día inicial para el cómputo de la paralización indebida durante más de seis meses del correspondiente pro-

cedimiento inspector se fija en el siguiente a la presentación del escrito de alegaciones del interesado y no en el momento previo de formulación del acta por parte de la Inspección de los Tributos.

Esto es, este Tribunal tiene en cuenta, como momento inicial para computar la paralización indebida durante más de seis meses del procedimiento inspector, la presentación del escrito de alegaciones por parte del interesado, que se produce entre el acta de la Inspección y la liquidación final de la Inspección. (En idéntico sentido, sentencia de esta Sección de 21 de mayo de 2009; rec. cas. 1690/2003, F.D.

4º) En este sentido, de la documentación obrante en el expediente se desprende que:

a) La entidad presentó con fecha 7 de mayo de 1998 escrito de alegaciones al Acta por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1990, incoada el 30 de marzo del año 1998.

b) Con fecha 23 de octubre de 1998, el Inspector Jefe Adjunto-Jefe de la Oficina Técnica dictó el acuerdo de liquidación impugnado.

c) El día 28 de octubre de 1998 tuvo lugar un intento de notificación del mencionado acuerdo en el domicilio señalado al efecto por Dª Joaquina, administrador único de la sociedad, extendiendo el Agente Tributario que lo realizó Diligencia en la que se hace constar "que no está la persona que se ocupa de estos asuntos, y que ha dejado instrucciones para que no recojan nada hasta que ella vuelva". Dicha diligencia es firmada por Dª Victoria, en calidad de recepcionista, a quien se entrega un duplicado de la misma.

d) El día 4 de noviembre de 1998 se personaron dos Agentes Tributarios en el domicilio anteriormente señalado para intentar de nuevo la notificación del acto administrativo impugnado, junto con otras liquidaciones practicadas, haciendo constar que "la persona que nos abre la puerta nos indica que Dª Joaquina está de vacaciones hasta el día 11 de noviembre y que no está autorizado para recoger nada". La persona que atendió a los Agentes Tributarios se negó a firmar la diligencia, pero recogió un duplicado de la misma.

e) Con fecha 11 de noviembre de 1998, Dª Joaquina recogió y firmó el acuse de recibo de la liquidación a que se refiere el presente expediente. De lo anterior se desprende que, desde el día 28 de octubre de 1998, existieron varios intentos de notificación del acto de liquidación, que resultaron infructuosos por motivos ajenos a la inspección, por lo que no se puede considerar que existió una paralización injustificada de actuaciones. No se aprecia, por tanto, inactividad por parte de la Inspección, de forma que no concurren las

circunstancias necesarias para la aplicación de lo dispuesto en el art. 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, que requiere que exista una interrupción de las actuaciones superior a seis meses, injustificada y no imputable al contribuyente.

CUARTO.- Dentro todavía del primer motivo casacional, la entidad recurrente aduce, asimismo, la vulneración de los arts. 14 y 24, ambos de la CE, al haber tratado, a su juicio, el órgano judicial de forma diferente casos idénticos.

En concreto, alude a la Sentencia de la misma Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 21 de septiembre de 2002 cuyos hechos "se dice- coincidían exactamente con los planteados en este caso y se referían incluso a otro de los imputados en el denominado "Caso Banesto" (D. Mariano Gómez de Liaño), resolución en la que la Sala Sentenciadora, haciendo aplicación de la doctrina sentada por este Tribunal Supremo en su Sentencia de 11 de febrero de 2002, admitió la existencia de "diligencias de argucia", consideró transcurrido el plazo de seis meses de paralización injustificada de las actuaciones inspectoras prevista en el art. 31.4 del R.G.I.T. y apreció la existencia de prescripción. Para la entidad recurrente, la Sala de instancia "se encontraba obligada a aplicar" la doctrina de la sentencia que se aduce de contraste "o, alternativamente, a motivar el cambio de criterio" (pág. 26); y no habiéndolo hecho así, se habrían vulnerado los citados arts. 14 y 24 de la CE.

Pues bien, tampoco podemos acoger esta alegación formulada por la representación procesal de la recurrente. A este respecto, debe recordarse que, de acuerdo con la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional, para que pueda apreciarse la existencia de vulneración del principio de igualdad en la aplicación judicial del Derecho han de darse diversos requisitos:

a) En primer lugar, "la acreditación de un tertium comparationis, ya que el juicio de igualdad sólo puede realizarse sobre la comparación entre la Sentencia impugnada y las precedentes resoluciones del mismo órgano judicial en que casos sustancialmente iguales hayan sido resueltos de forma contradictoria".

b) En segundo lugar, "la identidad de órgano judicial, entendiéndose por tal, no sólo la identidad de Sala, sino también la de la Sección, al considerarse cada una de éstas como órgano jurisdiccional con entidad diferenciada suficiente para desvirtuar una supuesta desigualdad en la aplicación de la Ley".

c) En tercer lugar, "la existencia de alteridad en los supuestos contrastados, es decir, de "la referencia a

otro" exigible en todo alegato de discriminación en aplicación de la Ley, excluyente de la comparación consigo mismo".

d) En cuarto lugar, "el tratamiento desigual ha de concretarse en la quiebra injustificada del criterio aplicativo consolidado y mantenido hasta entonces por el órgano jurisdiccional o de un antecedente inmediato en el tiempo y exactamente igual desde la perspectiva jurídica con la que se enjuició (entre otras muchas, SSTC 54/2006, de 27 de febrero, FJ 4; 27/2006, de 30 de enero, FJ 3), respondiendo así a una ratio decidendi sólo válida para el caso concreto decidido, sin vocación de permanencia o generalidad, y ello a fin de excluir la arbitrariedad o la inadvertencia".

Y es que "lo que prohíbe el principio de igualdad en la aplicación de la Ley es el cambio irreflexivo o arbitrario, lo cual equivale a mantener que el cambio es legítimo cuando es razonado, razonable y con vocación de futuro, esto es, destinado a ser mantenido con cierta continuidad con fundamento en razones jurídicas objetivas que excluyan todo significado de resolución ad personam, siendo ilegítimo si constituye tan sólo una ruptura ocasional en una línea que se viene manteniendo con normal uniformidad antes de la decisión divergente o se continúa con posterioridad".

Por esta razón "no podrá apreciarse la lesión de este derecho fundamental cuando puede constatarse que el cambio de criterio se efectúa con vocación de generalidad, ya sea porque en la resolución se explicitan las razones que llevan a apartarse de sus decisiones precedentes o porque se deduzca de otros elementos de juicio externos, como podrían ser posteriores pronunciamientos coincidentes con la línea abierta en la Sentencia impugnada, que permitan apreciar dicho cambio como solución genérica aplicable en casos futuros y no como fruto de un mero voluntarismo selectivo frente a casos anteriores resueltos de modo diverso" (STC 339/2006, de 11 de diciembre, FJ 2; en idénticos términos, STC 2/2007, de 15 de enero, FJ 2; y, en la misma línea, entre las más recientes, SSTC 39/2007, de 26 de febrero, FD 2; y 105/2009, de 4 de mayo, FD 5).

A la luz de la doctrina expuesta, es evidente que no puede apreciarse la desigualdad de trato que denuncia la recurrente. Es sabido que sobre quién esgrime la desigualdad recae la carga de probar que los casos enjuiciados en la Sentencia impugnada y la que ofrece como término de comparación son idénticos. Y, como se comprenderá, difícilmente puede apreciarse esta identidad cuando lo que se examina en ambas Sentencias -a los efectos de comprobar si ha transcurrido o no el plazo de prescripción de la acción de la Administración para liquidar la deuda tributaria- son diligencias inspectoras

diferentes, de distintas fechas, enmarcadas en procedimientos de comprobación e investigación tributaria dirigidos contra obligados tributarios diversos, cuyo contenido, además, no se demuestra -al menos no lo prueba la recurrente- que sea idéntico.

QUINTO.- En el tercer motivo de casación la representación procesal de la recurrente alega la infracción de los arts. 63 de la LRJAP y PAC y 70.2 LJCA, del principio "non bis in idem" recogido en el art. 25 de la CE, así como de "los derechos recogidos" en el art. 24.2 de la CE, por la desviación de poder que se habría producido al participar el equipo actuario de la O.N.I. en la investigación penal, lo que, a su juicio, conllevaría la nulidad de pleno derecho de las actuaciones inspectoras en aplicación del art. 62.1.a) de la LRJAP y PAC. A este respecto, pone de relieve la recurrente que la preeminencia del proceso penal sobre cualquier otro debió provocar que se interrumpiera el procedimiento de comprobación seguido con el Sr. Octavio hasta que existiera pronunciamiento en el proceso penal.

A) En particular, las lesiones que se invocan se habrían producido al haber "simultaneado" el Equipo núm. 20 de la O.N.I. las "funciones propias" de la Inspección de los Tributos con las de colaboración en dos procesos concretos de investigación (los conocidos como casos Argentinia Trust y Banesto).

Dicha colaboración, además "se alega- no se habría producido a instancia del Juzgado de Instrucción de la Audiencia Nacional, sino de la propia Administración tributaria, "buscando hacer coincidir en una misma Dependencia y funcionarios ambas funciones de investigación penal y comprobación tributaria". Puntualiza la recurrente que no ve inconveniente alguno en que la Inspección de los Tributos pueda colaborar en la instrucción de un proceso penal, "pero "dice- sólo eso y de forma independiente y separada de cualquier procedimiento administrativo", y siempre "con el conocimiento de los imputados para que puedan ejercer plenamente los derechos que en el proceso penal le son reconocidos" en los arts. 24 y 25 CE.

Considera la recurrente que esa colaboración de la Inspección en la instrucción penal supondría desviación de poder, en esencia: porque entre las funciones que atribuyen a la Inspección el art. 140 de la L.G.T. y los arts. 1 y 2 del R.G.I.T. no se encontraría la investigación penal; porque en los arts. 112.3 y 113.1 de la L.G.T. no se dispone que "se pueda realizar una investigación penal concreta utilizando un procedimiento de inspección tributaria"; porque el art. 15.2 del R.G.I.T. sólo permite la colaboración de la Inspección de los Tributos con el Poder Judicial "en los términos y casos previstos en las

leyes".

B) Pues bien, planteado el debate en los términos señalados, nuestra respuesta a este motivo de casación debe comenzar por negar los hechos sobre los que el recurrente basa su queja. Dicho sin más preámbulos: no es cierto que los actuarios de la O.N.I. hayan "utilizado un procedimiento administrativo para realizar una investigación penal".

Lo que, según la documentación que consta en autos, realmente ha tenido lugar es, de un lado, y como refleja la Resolución del T.E.A.C. de 16 de noviembre de 2001, la elaboración por la Inspección de "diversos informes y suministro" de información relativa a la recurrente y algunas de sus sociedades" en cumplimiento de los requerimientos formulados por el Juzgado Central de Instrucción núm. 3 de la Audiencia Nacional, en la querrela criminal interpuesta contra D. Octavio y otros, por los delitos de falsedad en documento mercantil, maquinación para alterar el precio de las cosas y apropiación indebida" (FD Cuarto); y, de otro lado, el acceso, con la oportuna autorización judicial, de determinados inspectores actuarios a las Diligencias Previas núm. 234/1994 seguidas en el Juzgado de Instrucción núm. 3 de la Audiencia Nacional, con la finalidad de facilitar a dichos actuarios "esta es la única labor que llevaron a cabo- las actuaciones de comprobación e investigación tributaria cerca del Sr. Octavio.

Es evidente que esta Sala no puede hacer ningún pronunciamiento "porque se trata de una cuestión que se sitúa extramuros de este proceso- acerca de la conformidad a Derecho del suministro concreto de información con trascendencia punitiva que hizo la Inspección de los Tributos a un órgano de la jurisdicción penal que instruya un proceso penal contra el Sr. Octavio, a requerimiento de dicho órgano.

Aunque, desde luego, frente a lo que mantiene la representación del recurrente, dicha actuación de la Administración encaja sin ningún esfuerzo en el art. 133.1 de la L.G.T., en virtud del cual, "los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto", entre otras causas, "la investigación o persecución de delitos públicos por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Público" (letra b)), como es el caso; precepto al que debe añadirse el art. 15.2 del R.G.I.T., en virtud del cual, la Inspección de los Tributos desarrollará las actuaciones "que requieran el auxilio y colaboración funcional con los demás órganos de la Administra-

ción Pública en sus diversas esferas o con los órganos de los Poderes Legislativo y Judicial, en los casos y términos previstos en las leyes".

Por lo que se refiere al acceso de la Inspección a las citadas Diligencias Previas, es cierto que, como consecuencia de una solicitud del Director del Departamento de Inspección de la Agencia Tributaria, el Magistrado Juez del Juzgado Central de Instrucción núm. 3 de la Audiencia Nacional dictó Providencia, de fecha 4 de julio de 1995, en la que "en virtud de lo acordado en las Diligencias Previas 234/94, seguidas ante este Juzgado en virtud de querrela del Ministerio Fiscal, por delitos de falsedad en documento mercantil, maquinación para alterar el precio de las cosas, apropiación indebida y otros, contra Octavio y doce personas más", comunicaba "que por resolución de esa misma fecha había acordado autorizar a la Agencia Tributaria, tener acceso a esas Diligencias Previas, en lo relativo a los datos de naturaleza económica y financiera que obraban en las mismas sobre el conjunto de personas físicas y jurídicas relacionadas" por el citado Director "en el anexo adjuntado en su comunicación, en cuanto a las operaciones de Euman-Valyser, Promociones Hoteleras, Isoluxwat, Dorna- Oildor, Oasis, Carbueros Metálicos, Portic, así como las operaciones realizadas con sociedades instrumentales del Grupo Banesto".

Se trata, como puede comprobarse, de una autorización para que sólo determinados funcionarios de la Inspección -aquellos que estaban relacionados en el Anexo a la solicitud del Director del Departamento de Inspección de la Agencia Tributaria, y que figuran en el escrito de 4 de julio de 1995 de la Jefa de la Oficina Nacional de Inspección- pudieran acceder a determinada información "de naturaleza económica y financiera" precisa "así se afirma en el referido escrito- "para llevar a cabo la toma de datos de las citadas diligencias, necesarias para llevar a cabo la comprobación tributaria de las Entidades y personas vinculadas al Grupo Banesto".

Y esta es una autorización "por más que se empecine la representación procesal de la parte actora en mantener lo contrario- que viene amparada por el art. 112.3 de la L.G.T., precepto que dispone que "los Juzgados y Tribunales deberán facilitar a la Administración Tributaria, de oficio o a requerimiento de la misma, cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de que conozcan, respetando, en todo caso, el secreto de las diligencias sumariales".

La Administración, pues, sólo tuvo acceso a datos con trascendencia tributaria; y no consta que los inspectores actuarios autorizados no respetaran el secreto de las diligencias sumariales, transmitieran la in-

formación obtenida en las Diligencias Previas núm. 234/1994 a terceros no autorizados o, en fin, la utilizaran para otra cosa distinta que cumplir la función que le tiene encomendada la Ley: regularizar la situación tributaria del Sr. Octavio dictando la correspondiente liquidación tributaria (la de fecha 26 de octubre de 1998, notificada al sujeto pasivo el 30 del mismo mes).

A la vista de lo señalado, no cabe apreciar la desviación de poder que denuncia la representación procesal de la parte recurrente, esto es, "el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico" (art. 70.2, párrafo segundo, LJCA). A este respecto, debe recordarse que, conforme a reiterada jurisprudencia de esta Sala, "la desviación de poder, constitucionalmente conectada con las facultades de control de los Tribunales sobre el ejercicio de la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, y el sometimiento de ésta a los fines que la justifican (artículo 106.1 de la Constitución) es definida en nuestro ordenamiento jurídico como el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico y de este concepto legal, la doctrina y la jurisprudencia destacan las siguientes notas características:

a) El ejercicio de potestades administrativas abarca subjetivamente toda la diversidad de órganos de la Administración Pública, en la extensión que a este concepto legal le reconoce la Ley.

b) La actividad administrativa tanto puede consistir en un hacer activo como en una deliberada pasividad, cuando concurre en el órgano administrativo competente una obligación específica de actuación positiva, de conformidad con la reiterada jurisprudencia de esta Sala contenida, entre otras, en las Sentencias de 5 de octubre de 1983 y 3 de febrero de 1984.

c) Aunque el terreno más apropiado para su prolífico desarrollo es el de la llamada actividad discrecional de la Administración, no existe obstáculo que impida, apriorísticamente, su aplicación a la actividad reglada, pues si el vicio de desviación de poder es más difícil aislarlo en el uso de las potestades o facultades regladas, no lo es menos que nada se opone a la eventual coexistencia genérica en los elementos reglados del acto producido, precisamente para encubrir una desviación del fin público específico asignado por la norma, como reconoce la Sentencia de 8 de noviembre de 1978.

d) La desviación de poder puede concurrir con otros vicios de nulidad del acto, pues si la doctrina jurisprudencial ha tendido a adoptar la posición que sostiene que las infracciones legales tienen un trato preferente

y deben resolverse en primer término para restablecer por el cauce del recurso jurisdiccional el derecho vulnerado, lo cierto es que la existencia de otras infracciones en el acto administrativo no excluye y antes bien posibilita y es medio para lograrla, la desviación de poder, de conformidad con las Sentencias de 30 de noviembre de 1981 y 10 de noviembre de 1983.

e) En cuanto a la prueba de los hechos en la desviación de poder, siendo genéricamente grave la dificultad de una prueba directa, resulta viable acudir a las presunciones que exigen unos datos completamente acreditados al amparo del artículo 1249 del Código Civil, con un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano y a tenor del artículo 1253 del Código Civil se derive en la persecución de un fin distinto del previsto en la norma la existencia de tal desviación, como reconoce entre otras la Sentencia de 10 de octubre de 1987.

f) La prueba de los hechos corresponde a quien ejercita la pretensión y el artículo 1214 del Código Civil puede alterarse según los casos, aplicando el criterio de la finalidad, en virtud del principio de buena fe en su vertiente procesal y hay datos de hecho fáciles de probar para una de las partes que sin embargo pueden resultar de difícil acreditamiento para otra.

g) Finalmente, la necesaria constatación de que en la génesis del acto administrativo se ha detectado la concurrencia de una causa ilícita, reflejada en la disfunción manifiesta entre el fin objetivo que emana de su naturaleza y de su integración en el ordenamiento jurídico y el fin subjetivo instrumental propuesto por el órgano decisorio, se erigen como elementos determinantes que vienen declarando reiteradas Sentencias de esta Sala (entre otras las de 6 de marzo de 1992, 25 de febrero de 1993, 2 de abril y 27 de abril de 1993) que insisten en que el vicio de desviación de poder, consagrado a nivel constitucional en el artículo 106.1, precisa para poder ser apreciado que quien lo invoque alegue los supuestos de hecho en que se funde, los pruebe cumplidamente, no se funde en meras opiniones subjetivas ni suspicacias interpretativas, ni tampoco se base en una oculta intención que lo determine “ (Sentencia de 25 de marzo de 2009 (rec. cas. núm. 11169/2004), FD Segundo; y, en idénticos términos, entre las más recientes, Sentencia de 10 de junio de 2008 (rec. cas. núm. 3031/2004), FD Quinto; Sentencia de 5 de febrero de 2008 (rec. cas. núm. 773/2004), FD Quinto; Sentencia de 26 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 8122/2002), FD Tercero; y Sentencia de 15 de junio de 2005 (rec. ordinario núm. 85/2003), FD Sexto).

Pues bien, aplicando la doctrina jurisprudencial precedente al caso

examinado, y abundando en nuestras anteriores reflexiones, debe ponerse de manifiesto que en modo alguno se ha acreditado que el Equipo actuario número 20 de la O.N.I. haya llevado a cabo una actividad diferente de la que legal y reglamentariamente tiene encomendada, esto es, la de verificar la conducta fiscal de la parte recurrente y comprobar la veracidad de las declaraciones presentadas ante la Hacienda Pública, actividad que culminó con el levantamiento del acta correspondiente y la práctica de la liquidación tributaria oportuna. Una vez más, nos vemos en la obligación de poner de relieve que nada se dijo sobre este particular durante el procedimiento administrativo; ni se solicitó el recibimiento a prueba para demostrar lo que, como hemos dicho, no se vislumbra ni a simple vista ni después de un análisis riguroso de las actuaciones llevadas a cabo por la Inspección tributaria. Lo único que ofrece la parte actora son afirmaciones apodícticas basadas en meras conjeturas sin fundamento alguno a las que, por razones evidentes, esta Sala no puede en absoluto atender.

C) Como tampoco podemos acoger la alegada vulneración del principio “non bis in idem” reconocido en el art. 25.1 de la CE ni la del art. 24.2 de la CE. La representación procesal de la parte recurrente considera infringido dicho principio porque “según arguye- “debe aplicarse no sólo al acto en sí de la imposición de sanciones, sino también a la interdicción del doble procedimiento penal y administrativo”, máxime “explica- “cuando ha sido la propia Administración la que vincula el resultado de ambos procedimientos” (cita, en este sentido, las SSTC 77/1983, de 3 de octubre, FFJJ 3 y 4; 177/1999, de 11 de octubre; y la Sentencia de este Tribunal Supremo de 23 de julio de 1998 (recurso núm. 5.422/1995)). Además, al hilo de la denuncia de la infracción de los citados preceptos, señala el recurrente que la “preeminencia del proceso penal sobre cualquier otro” implicaba “la obligada interrupción de las actuaciones administrativas de comprobación tributaria a resultados del proceso penal”.

Pues bien, sobre este particular, conviene precisar, antes que nada, que, efectivamente, conforme a reiterada doctrina del Tribunal Constitucional, la vertiente formal o procesal de la prohibición de bis in idem “se concreta en la regla de la preferencia o precedencia de la autoridad judicial penal sobre la Administración respecto de su actuación en materia sancionadora en aquellos casos en los que los hechos a sancionar puedan ser, no sólo constitutivos de infracción administrativa, sino también de delito o falta según el Código penal “ (STC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3 c); en el mismo sentido, STC 77/1983, de 3 de octubre, FJ 4)). La “subordinación de los actos de la Administración de imposición

de sanciones a la Autoridad judicial “ha señalado el máximo intérprete de la Constitución-, exige que la colisión entre una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa haya de resolverse en favor de la primera” (STC 77/1983, de 3 de octubre, FJ 3). Premisa esta de la que se derivan tres consecuencias:

a) “El necesario control a posteriori por la Autoridad judicial de los actos administrativos mediante el oportuno recurso”.

b) “La imposibilidad de que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores, en aquellos casos en

■
*“... los dividendos
 percibidos por
 sociedades
 transparentes pueden
 resultar sometidos a
 doble imposición, puesto
 que se produce un
 primer gravamen de los
 mismos en sede de la
 sociedad que los
 reparte, como beneficios
 distribuidos, y un
 segundo gravamen en
 sede de la sociedad
 transparente, al
 incluirse en su base
 imponible
 incrementándola, lo que
 puede dar lugar a una
 base imponible total
 positiva, cero o
 negativa.”*

que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según el Código Penal o las leyes penales especiales, mientras la Autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ellos”.

c) “La necesidad de respetar la cosa juzgada” (SSTC 77/1983, de 3 de octubre, FJ 3; y 2/2003, de 16 de enero, FJ 3 c)).

Y, debido, precisamente, a la vis atractiva del proceso penal, la L.G.T. vigente en el momento de autos “lo mismo que la actual (art. 180.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria)- establecía en el art. 77.6 “desarrollado por el art. 66 del R.G.I.T.- que “en los supuestos

en que la Administración Tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal”; disponiendo, asimismo, para evitar la vulneración del art. 25.1 de la CE, que “la sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa” y que “de no haberse apreciado la existencia de delito la Administración Tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados”.

Sin embargo, no consta que la Inspección tributaria investigara hechos que constituyeran ilícito penal conforme a las normas entonces vigentes; ni que en el curso de las actuaciones de comprobación (limitadas) seguidas los actuarios apreciaran que los obligados tributarios hubieran realizado un delito contra la Hacienda Pública o cualquier otro delito. Nada de esto figura -insistimos- en ninguna de las diligencias y comunicaciones que integran el voluminoso expediente administrativo, todas ellas recibidas -y en algunos casos firmadas- por el representante de la entidad inspeccionada; ni nada específica sobre el particular la representación procesal de la parte actora.

En este sentido, esta Sala no acierta a comprender en virtud de qué precepto legal, reglamentario o constitucional el Equipo núm. 20 de las O.N.I. debió paralizar las actuaciones inspectoras hasta que concluyera con sentencia firme un proceso penal en el que se investigaban “delitos de falsedad en documento mercantil, maquinación para alterar el precio de las cosas, apropiación indebida y otros”.

Sentado lo anterior, hay que rechazar a limine la alegada vulneración del principio “non bis in idem”, habida cuenta de que ni concurre el presupuesto de hecho que el Tribunal Constitucional ha venido reclamando para considerar aplicable la prohibición de bis in idem ni se da la duplicidad sancionadora necesaria para declarar vulnerado el art. 25.1 de la CE. En efecto, de acuerdo con la doctrina sentada reiteradamente por el Tribunal Constitucional, la triple identidad de sujetos, hechos y fundamentos constituye “el presupuesto de aplicación de la interdicción constitucional de incurrir en bis in idem, sea éste sustantivo o procesal” (SSTC 2/2003, de 16 de enero, FJ 5; 229/2003, de 18 de diciembre, FJ 3), y “delimita el contenido de los derechos fundamentales reconocidos en el art. 25.1 CE, ya que éstos no impiden la concurrencia de cuales-

quiera sanciones y procedimientos sancionadores, ni siquiera si éstos tienen por objeto los mismos hechos, sino que estos derechos fundamentales consisten precisamente en no padecer una doble sanción y en no ser sometido a un procedimiento punitivo, por los mismos hechos y con el mismo fundamento" (SSTC 2/2003, de 16 de enero, FJ 5; 229/2003, de 18 de diciembre, FJ 3). Y, en el caso que enjuiciamos, no existe identidad en el presupuesto de hecho desencadenante de la responsabilidad penal y de la responsabilidad tributaria, ya que ésta última se debe al incumplimiento por el contribuyente de la obligación de contribuir en los términos legalmente exigibles.

Por otra parte, la representación procesal de la parte recurrente infiere la vulneración del art. 25.1 CE de la concurrencia de un procedimiento penal y de un procedimiento administrativo. Afirma, exactamente, que la cuestión "que es (a parte sustenta encuentra su apoyo en el art. 25.1 de la Constitución, en cuanto incorpora el principio "non bis in idem", y porque debe aplicarse no sólo al acto en sí de la imposición de sanciones, sino a la interdicción del doble procedimiento penal y administrativo", "más aún cuando ha sido la propia Administración la que vincula el resultado de ambos procedimientos".

Ciertamente, existe una vertiente formal o procesal del principio que examinamos que "impide que, a través de procedimientos distintos, se sancione repetidamente la misma conducta" (STC 177/1999, de 11 de octubre, FJ 3; en la misma línea, STC 229/2003, de 18 de diciembre, FJ 3), en tanto que semejante posibilidad entrañaría "una inadmisibles reiteración en el ejercicio del ius puniendi del Estado e, inseparablemente, una abierta contradicción con el mismo derecho a la presunción de inocencia, porque la coexistencia de dos procedimientos sancionadores para un determinado ilícito deja abierta la posibilidad, contraria a aquel derecho, de que unos mismos hechos, sucesiva o simultáneamente, existan y dejen de existir para los órganos del Estado "(SSTC 77/1983, de 3 de octubre, FJ 4; 177/1999, de 11 de octubre, FJ 3)". Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha dejado claro que el presupuesto para la aplicación del "non bis in idem" procesal "es que se inicie un nuevo procedimiento sancionador por los mismos hechos enjuiciados en otro que ha concluido con una resolución judicial que produzca el efecto de cosa juzgada" (SSTC 229/2003, de 18 de diciembre, FJ 3), y, como hemos señalado repetidas veces "y acertadamente subraya el Abogado del Estado (págs. 7 y 8 del escrito de oposición)-, el procedimiento penal y el de comprobación tributaria seguidos con el Sr. Octavio no tuvieron lugar por los mismos hechos.

Finalmente, por lo que respecta a la tercera de las cuestiones que se

plantean en relación con el primer motivo casacional -a saber, que la utilización de un procedimiento administrativo para aportar sus resultados en un proceso penal resulte contraria a los derechos reconocidos en el art. 24.2 CE - ha de ser también desestimada, fundamentalmente, por dos razones.

De una parte, porque el recurrente no especifica qué concretos derechos de los establecidos en el art. 24.2 CE han resultado vulnerados como consecuencia de la colaboración que tuvo lugar entre la jurisdicción penal y la Inspección de los Tributos en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por el Equipo número 20 de la O.N.I.; y de otra parte, porque, aunque cita dos Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en las que se examinó el derecho de los sujetos a que no se utilice en su contra la información que han aportado bajo coacción, como una de las vertientes del derecho a no autoincriminarse reconocido en el art. 6.1 CEDH y 24.2 CE (la Sentencias de 17 de diciembre de 1996 (caso Saunders c. Reino Unido) y de 19 de septiembre de 2000 (caso I.J.L., G.M.R. y A.K.P. c. Reino Unido), tampoco se detalla en el escrito de interposición del recurso de casación qué concreta información de la recabada por el referido Equipo actuario en el marco de las actuaciones inspectoras se utilizó en el proceso penal seguido contra el Sr. Octavio que comportara la violación de las garantías establecidas en el art. 24.2 CE.

Por las razones expuestas, el motivo no puede ser acogido.

SEXTO.- Como cuarto motivo de casación, al amparo del art. 88.1.d) LJCA, la representación procesal de la parte recurrente alega que el equipo núm. 20 de la O.N.I. debió abstenerse y no desarrollar las actuaciones inspectoras al haber participado en la investigación penal que tuvo lugar por los mismos hechos. A su juicio, en la medida en que la propia O.N.I. considera interrelacionados el proceso penal seguido con el Sr. Octavio y el de comprobación tributaria "razón por la cual el acta tiene naturaleza de previa-, podría afirmarse que estamos "ante un solo procedimiento", motivo por el cual concurrirían dos de las causas de abstención previstas en el art. 28.2 de la LRJAP y PAC, en particular, "haber tenido intervención como perito o testigo en el procedimiento de que se trate" (letra d)) y "tener interés personal en el asunto de que se trate o en otro cuya resolución pudiera influir la de aquél" (letra a)). Aunque no se citan en el escrito del recurso, es preciso poner al citado art. 28.2 en conexión con el art. 29.1 LRJAP y PAC, que dispone que "en los casos previstos en el artículo anterior podrá promoverse recusación por los interesados en cualquier momento de la tramitación del procedimiento", así como con el art. 77 LRJAP y PAC, en virtud del cual,

"las cuestiones incidentales que se susciten en el procedimiento, incluso las que se refieran a la nulidad de actuaciones, no suspenderán la tramitación del mismo, salvo la recusación".

Pues bien, aunque "es cierto que debe reconocerse a los contribuyentes un derecho a la objetividad de los órganos de la Administración que tienen atribuida la gestión tributaria, conectado con lo establecido en el artículo 103 CE y que se garantiza con la delimitación objetiva de la competencia y con el régimen de la abstención y recusación" (Sentencias de 24 de mayo de 2005 (rec. cas. núms. 6243/2000 y 6239/2000), FFDD Tercero y Cuarto, respectivamente; y de 14 de junio de 2005 (rec. cas. núm. 6206/2000), FD Cuarto), a la luz de los hechos que constan en autos y de las normas aplicables, es evidente que no cabe acoger el presente motivo de casación.

En primer lugar, ya hemos dicho que no es cierto que la investigación penal tuviera lugar en relación con los mismos hechos examinados en el procedimiento de comprobación e investigación tributaria ni, desde luego, que, pueda identificarse el procedimiento inspector con los procesos abiertos ante la Audiencia Nacional (juicio oral, en el que se estaban enjuiciando varios presuntos delitos de los que se imputaba al Sr. Octavio en el Auto de procesamiento dictado por el Juzgado Central de Instrucción núm. 3 de la Audiencia Nacional de 27 de mayo de 1996, fruto de las Diligencias Previas núm. 234/1994) o "incluso- ante el Tribunal Constitucional (recurso de amparo presentado contra Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 1998, que resolvía el recurso de casación instado contra la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de marzo de 1997, que condenó al actor como autor de un delito de apropiación indebida en concurso ideal con un delito de falsedad en documento mercantil). Y es que, efectivamente, una cosa es que de los procesos judiciales pudieran llegar a derivarse, eventualmente, hechos con trascendencia tributaria que, por razones obvias, habrían de ser tenidos en cuenta por la Administración tributaria y otra muy distinta que en tales procesos se enjuicien los mismos hechos que en las actuaciones inspectoras que examinamos en esta sede, lo que, obviamente, hubiera debido determinar "y, con toda seguridad, hubiera determinado- que los actuarios de la Inspección paralizaran el procedimiento administrativo hasta que la autoridad judicial dictara Sentencia firme (art. 77.6 L.G.T.).

En segundo lugar, el carácter taxativo de las causas de abstención y recusación que establecen los citados arts. 28 y 29 de la LRJAP y PAC no permiten su aplicación analógica y no puede asimilarse la condición de "actuuario" o miembros de un equipo de inspección "en este caso, el núm.

20 de la O.N.I.- a la de "perito". Así lo ha puesto de manifiesto esta Sala y Sección en reiteradas ocasiones al afirmar, teniendo presente la dicción del mencionado art. 28.2.d) LRJAP y PAC, que no "procede la aplicación analógica pretendida por la recurrente, consistente en asimilar la condición de "actuuario" en el procedimiento de comprobación tributaria, a la de "perito" prevista en la norma legal", razón por la cual "no puede apreciarse causa alguna de abstención o recusación en el instructor del expediente por el hecho de haber intervenido con anterioridad en el procedimiento de comprobación tributaria seguido, no existiendo precepto alguno que impida dicha actuación" (Sentencias de 11 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 158/2004), FD Cuarto; y de 18 de marzo de 2009 (rec. cas. núm. 43/2004), FD Tercero).

Como tampoco puede afirmarse que dichos inspectores actuarios tengan un "interés particular" que colisione con el "interés general" perseguido en las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas cerca del Sr. Octavio. La Administración tributaria, "en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general"; "y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el art. 31 de la Constitución " (entre muchas otras, Sentencia de 29 de noviembre de 2006 (rec. cas. núm. 5002/2001), FD Quinto).

Finalmente, a mayor abundamiento, es evidente que la parte recurrente debió esgrimir la causa de abstención y recusación que alega en esta sede en el momento en que apreció su concurrencia durante el procedimiento de comprobación tributaria. El apartado 1 del art. 29 de la LRJAP y PAC dispone que los interesados pueden promover la recusación "en cualquier momento de la tramitación del procedimiento".

En fin, como señalamos en la Sentencia de esta Sección de 1 de abril de 1996 (rec. cas. núm. 6388/1991), las causas de abstención del art. 28 de la LRJAP y PAC "han de ser alegadas en todo caso durante la tramitación del procedimiento en que intervienen las personas en quienes las causas de abstención concurren", porque, en caso contrario -como aquí ha sucedido-, "se ha (bría) privado a quienes se reprocha el dictar una resolución mediando causa de abstención del mecanismo de defensa legalmente previsto, así como de que resolviera la recusación invocada el órgano competente para ello" (FD Tercero).

Si a los motivos expuestos añadimos que, de conformidad con el art. 28.3 de la LRJAP y PAC, "la actuación de las autoridades y personal al servicio de las Administraciones Públicas en los que concurren motivos de abstención no implicará, necesari-

riamente, la invalidez de los actos en que hayan intervenido” -como dijimos en la Sentencia de 26 de mayo de 2003 (rec. cas. núm. 3963/1999), “se trata de una actuación siempre irregular sometida a sospecha de parcialidad que anuda responsabilidades de diversa índole, pero que no comporta siempre la ineficacia del acto de que se trate, salvo que el contenido de éste resulte afectado ciertamente de esa falta de objetividad que se sospecha por razón de la incompatibilidad de su autor y que por ello incurra en una infracción del ordenamiento jurídico determinante de su nulidad o anulabilidad” (FD Quinto; véase también la Sentencia de 20 de diciembre de 1999 (rec. cas. núm. 429/1997), FD Octavo)-, resulta de una radical evidencia que el motivo debe ser desestimado.

SÉPTIMO.- Como quinto motivo de casación, al amparo del art. 88.1.d) LJCA, la recurrente alega la infracción del art. 93 de la L.G.T. y del art. 62.1.b) de la LJCA, “al no ser cierto el motivo invocado para sostener la adscripción” de la entidad Asebur Inversiones S.A. a la O.N.I. “y su competencia”.

A tenor de lo dispuesto apartado Dos.2 de la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la A.E.A.T., “el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria acordará la adscripción al ámbito de actuaciones de comprobación e investigación de alcance general exclusivo de la Oficina Nacional de Inspección, de obligados tributarios que extiendan su operativa a gran parte del territorio nacional, o bien presenten posición destacada en su sector, elevado volumen de operaciones, o se acojan al Régimen de Tributación Consolidada.

La citada resolución se notificará al obligado tributario y a la Delegación de la Agencia correspondiente a su domicilio”, añadiendo el apartado Dos.3 que “El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria podrá acordar la extensión de actuaciones de comprobación e investigación de alcance general de la Oficina Nacional de Inspección a otras personas o Entidades vinculadas o relacionadas con las comprendidas en el número anterior, a propuesta del Jefe de la misma. Este acuerdo se notificará en la forma prevista en dicho número”, siendo así que obra en el expediente la notificación a la entidad recurrente del acuerdo de adscripción a la ONI dictado por el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, con fecha 29 de noviembre de 1994, por tratarse de entidad vinculada con otras ya adscritas a la ONI, sin que el hecho de que no conste que el acuerdo fuese dictado por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria y de que no obre en el expediente la propuesta del Jefe de la ONI implique vicio de nulidad alguno que pudiera dar lugar a la consecuencia pretendida, pues se

trataría de una mera irregularidad no invalidante al no haberle originado indefensión.

OCTAVO.- 1. En los motivos de casación sexto y séptimo se alega por la recurrente, con carácter subsidiario, inaplicabilidad de las normas sobre operaciones vinculadas en el caso de negocios seguidos entre sociedades transparentes y sus socios, con supuesta infracción de la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 1996 y de las normas legales que se mencionan, como es el art. 114 de la Ley General Tributaria.

2. Recuerda la sentencia recurrida que las operaciones de financiación (préstamos) realizadas entre una sociedad y sus socios son operaciones vinculadas, que pueden no devengar intereses, pero que deben ajustarse fiscalmente por disposición legal. Ajustes fiscales de operaciones vinculadas que además han sido examinados por la Jurisprudencia en la sentencia de 2 de noviembre de 1999 (recurso 1245/95), en la que se sienta el criterio de que a los préstamos sin interés, otorgados por una sociedad a sus socios y a otras sociedades vinculadas a la primera, le son de aplicación los ajustes fiscales regulados en el art. 16.3, 4 y 5 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, y no la presunción de intereses regulada en el art. 3.3 de la misma Ley 61/1978.

En el caso de referencia la omisión de intereses carece de trascendencia, porque el ajuste por intereses de las operaciones de financiación se hace a la sociedad..., en concepto de prestamista, en tanto que los socios D.... y D...., son prestatarios. Si fuera a la inversa, la Inspección de Hacienda no hubiera podido proponer ajuste fiscal por operaciones vinculadas, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero sí la aplicación de la presunción legal de intereses del art. 3º.3, de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre.

En lo que atañe al tipo de interés aplicable, el punto de partida es la disposición contenida en el art. 16-3 de la Ley 61/78, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que disponía que cuando se tratase de operaciones entre sociedades vinculadas, su valoración a efectos de este Impuesto se realizará de conformidad con los “precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre Sociedades independientes”.

El art. 168 del RIS RD 2631/1982 establece la aplicación de métodos indiciarios:

“a) En la valoración de las operaciones vinculadas a que se refiere el art. 39 de este Reglamento” y en el art. 169 del referido Reglamento se recogen los métodos indiciarios.

Esta claro que dentro de estos criterios de valoración mencionados queda incluido, sin duda y con ple-

nas condiciones de normalidad en el mercado, el interés del 14,5% utilizado por la Inspección centrado en el tipo de interés que en el mismo ejercicio la sociedad recurrente estableció en relación con otro préstamo otorgado a la entidad Valyser S.A. y Jasbru S.A., ello al amparo del art. 169.1.b) del RIS que permite a la Administración utilizar como método indiciario a tales fines el “Precio/s aplicado/s en operaciones similares en la misma época o aproximada, teniendo en cuenta la relación comercial entre Empresas o personas no vinculadas”.

En relación con la carga de la prueba, dice la sentencia recurrida que la parte actora, pese a lo alegado, no ha aportado en esta vía jurisdiccional prueba alguna que permita sostener su alegato de falta de normalidad en el tipo de interés aplicado.

En el supuesto que se examina, sosteniendo la Administración, desde el inicio, la existencia de un incremento de patrimonio por intereses del préstamo concedido por la recurrente al socio mayoritario y habiendo quedado acreditado que D. Octavio mantuvo una deuda con dicha sociedad a lo largo del ejercicio sin satisfacer por ello interés alguno, como consecuencia de un préstamo otorgado en años precedentes, resulta patente que la carga de probar la no percepción de dicha suma o la existencia de un interés de mercado diferente al aplicado en el Acta de disconformidad o, en suma, de desvirtuar los hechos apreciados por la Inspección en este punto correspondía a la mercantil recurrente, estimando la Sala al respecto que no se ha acreditado y sigue sin acreditarse por la parte recurrente, con incumplimiento del principio de la carga de la prueba, que el interés de mercado pertinente fuera diferente al que la Administración considera como tal, sin que la negación genérica de la operación que la Inspección toma como referencia para aplicar el mismo interés -el crédito mantenido por Vaslyser S.A.- pueda servir de fundamento al éxito de la pretensión actora en este punto, resultando particularmente ilustrativo que no se haya practicado prueba alguna a tal fin y que la entidad prestamista reconozca la efectiva y real percepción de sumas en concepto de intereses entregadas por el prestatario.

3. La cuestión que aquí se plantea es la relativa a determinar si es o no conforme a Derecho el incremento de base imponible practicado por la Inspección por intereses del préstamo concedido al socio mayoritario. La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dispone en su art. 16.3: “No obstante lo dispuesto en los números anteriores, cuando se trate de operaciones entre sociedades vinculadas, su valoración a efectos de este impuesto se realizará de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones

normales de mercado entre partes independientes”.

Lo dispuesto en el citado art. 16.3 es aplicable no sólo a las operaciones entre sociedades vinculadas que se realicen a un precio superior o inferior al de mercado, sino también a aquellas en las que no se haya pactado precio, es decir, que sean gratuitas, dado que el no admitir esta última posibilidad llevaría a privar al citado precepto de gran parte de su eficacia, tendente, sobre todo, a evitar la transferencia o discrecional fijación de beneficios entre entidades no independientes. Dicha norma juega en un marco especial y distinto de aquél en el que operan las entidades independientes entre sí, y con la finalidad de evitar la transferencia o discrecional fijación de beneficios entre las entidades vinculadas, fija un criterio objetivo de valoración de ingresos y gastos. La mencionada Ley opta por el precio o “precios que serían acordados en condiciones de mercado entre sociedades independientes”, como criterio único y obligado de valoración en los supuestos que contempla y, por tanto, lo que contiene es una declaración legal de imperativo cumplimiento, que obra con la eficacia de una presunción “iures et de iure”, y excluye cualquier posibilidad de prueba en contrario.

Por su parte, el apartado 4 del citado art. 16 establece que “lo dispuesto en el número anterior se aplicará en todo caso:... b) A las operaciones entre una sociedad y sus socios o consejeros o los socios o consejeros de otra sociedad del mismo grupo, así como los cónyuges, ascendientes o descendientes e cualquiera de ellos...”.

En el supuesto que nos ocupa, D. Octavio, socio mayoritario de la sociedad recurrente, mantuvo una deuda con la misma a lo largo del ejercicio, sin satisfacer interés alguno. Se trata, por tanto, de una operación de cesión de capitales o préstamo realizada entre personas vinculadas, -la sociedad y su socio prestatario-, conforme a lo previsto en el art. 16.4.b) de la Ley 61/1978. En primer lugar, la recurrente alega al respecto que no se acreditan en las actuaciones los saldos a favor de la sociedad sobre su socio, ni la existencia del préstamo a Valyser S.A. En este sentido, hay que señalar que la existencia de las cantidades adeudadas por D. Octavio a la sociedad se derivan de la propia contabilidad de ésta, reflejadas en el movimiento de la cuenta corriente que la entidad mantiene con el Sr. Octavio. De la misma fuente, la contabilidad de la sociedad, se desprende la existencia de los préstamos otorgados por la entidad recurrente a las entidades Valyser S.A. y Jasbru S.A. Por otra parte, es preciso destacar que la recurrente no planteó en sus alegaciones ante la Inspección discrepancia alguna acerca de la prueba de la realidad de los citados préstamos, cuya existencia

era aceptada por ella misma en dichas alegaciones. De todo lo expuesto se desprende que la cesión de capitales llevada a cabo entre la sociedad Asebur Inversiones S.A., como prestamista, y su socio D. Octavio, como prestatario, ha de valorarse por el precio que se habría pactado entre partes independientes.

Una vez determinada la procedencia de la aplicación del art. 16.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se debe analizar si el tipo de interés aplicado por la Inspección se ajusta o no al "precio que sería acordado en condiciones normales de mercado entre sociedades independientes". Tal valoración no plantea ningún problema en el caso de que las operaciones realizadas sean similares a otras que se efectúen en el mismo mercado entre sociedades independientes; sin embargo, cuando ello no ocurra, tendrán que utilizarse otros sistemas para realizar la referida valoración, lo cual supone que los medios utilizados deben ser los adecuados a tal fin y, en concreto, los preceptuados por el art. 52 de la Ley General Tributaria, siendo de aplicación, además, lo dispuesto en el art. 169 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, respecto de la valoración de las operaciones vinculadas.

En el supuesto que se examina, la Inspección utilizó en la valoración de los intereses devengados por la entidad el tipo de interés del 14,5%, tipo igual o inferior al aplicado en el ejercicio en las operaciones de préstamo realizadas por la sociedad recurrente con las entidades Valyser S.A. y Jasbru S.A., señalando la Inspección en su informe que se trata de préstamos de características similares al concedido al socio. Ante esta cuestión, la sociedad recurrente alega que debió aplicarse el tipo de interés legal, conforme exige el art. 4.2 y 4 del Real Decreto 2027/1985. A este respecto, es preciso destacar que el tipo de interés legal del dinero es el que se ha de tomar en cuenta como rendimiento mínimo en las operaciones de cesión de capitales, según se establece en el art. 7 de la Ley 14/1985, de Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros, y en los arts. 3, 4 y 5 y la Disposición Transitoria Quinta del Real Decreto 2027/1985, a efectos de calcular el ingreso a cuenta que está obligado a realizar el prestatario, pero, sin embargo, la normativa del Impuesto sobre Sociedades, a efectos de lo establecido en el art. 16.3 de la Ley 61/1978, no contiene referencia alguna al tipo de interés legal, sino que permite a la Administración aplicar el método de valoración que estime más conveniente para calcular el "precio que sería acordado en condiciones normales de mercado entre sociedades independientes".

Teniendo en cuenta lo anterior, el tipo de interés aplicado por la Inspección es conforme a Derecho, puesto que se ajusta a lo dispuesto en

el art. 169.1.b) del Real Decreto 2631/1982, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que indica como método aplicable en la valoración de operaciones vinculadas, entre otros, los "precios aplicados en operaciones similares en la misma época o aproximada, teniendo por cuenta la relación comercial entre empresas o personas no vinculadas".

El supuesto que contempla la sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 19 de enero de 1996, que invoca la parte recurrente, no resulta de aplicación al caso que nos ocupa, por referirse dicha resolución al supuesto en que un socio de una sociedad transparente realiza un préstamo a la sociedad, en cuyo caso, señala la indicada Sentencia, al no existir en la Ley 44/1978, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una norma similar, simétrica y recíproca a la contenida en el art. 16, apartados 3 y 4 de la Ley 61/1978, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, al socio persona física le sería aplicable la presunción legal establecida en el art. 3.3 de la Ley 44/1978, que es una presunción "iuris tantum", y, por tanto, si prueba que no percibió intereses por el préstamo concedido, no le sería imputable interés presunto alguno; añadiendo la referida Sentencia que este defecto legal ha sido subsanado por la Ley 18/1991, reguladora del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al extender el régimen de operaciones vinculadas a las personas físicas.

Ahora bien, en el supuesto que nos ocupa, es la sociedad la que realiza el préstamo al socio, por lo que resulta plenamente aplicable a aquélla lo dispuesto en los apartados 3 y 4 del art. 16 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, de forma que los intereses devengados a favor de la sociedad deben valorarse a precios de mercado, independientemente de que la sociedad pueda probar que ha percibido intereses por un importe distinto o incluso que no pactó interés alguno por el préstamo correspondiente. De ahí que, deba colegirse que la cesión de capitales llevada a cabo entre la sociedad Valores Castellanos S.A. como prestamista, y su socio, D. Octavio, como prestatario, ha de valorarse por el precio que se habría pactado entre partes independientes.

En relación con la carga de la prueba en el ámbito tributario, la parte recurrente entiende que, a la vista del art. 114 de la Ley General Tributaria, se extrae la conclusión de que es la ONI la que pretende hacer valer la existencia de unos ingresos por intereses presuntos a favor de la entidad recurrente; por lo tanto, la carga de la prueba pesa sobre la ONI. Esta obligación de la ONI se cumple si se designan, de modo concreto, los elementos de prueba en poder de la ONI y en el expediente administrativo no constan acreditados

los hechos en los que la ONI sostiene sus argumentos. No es la entidad recurrente la que debe probar la existencia del supuesto préstamo ni del tipo de mercado aplicable, es la Administración la que debe probarlo y no lo ha hecho.

Pero es lo cierto que, como ha entendido la jurisprudencia de esta Sala, en Derecho Tributario la carga de la prueba tiene una referencia específica en el art. 114 de la Ley General Tributaria, que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión en términos afines a las tradicionales doctrinas civiles (sentencia de 22 de enero de 2000).

En la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de marzo de 1995 se señala que procede reiterar la doctrina uniforme de esta Sala Tercera, según la cual cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma cuyas consecuencias invoca a su favor, doctrina jurisprudencial puesta de manifiesto por el Tribunal Supremo en sentencia de 20 y 13 de marzo y 24 de enero de 1989 y reiterada en las sentencias de 29 de noviembre de 1991 y 19 de febrero de 1994.

Como quiera que la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente a través del procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del art. 114 de la Ley General Tributaria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

Tales consideraciones resultan plenamente de aplicación al caso de autos pues, como dice la sentencia recurrida, al sostener la Administración, desde el principio, la existencia de un incremento de patrimonio por intereses del préstamo concedido por la empresa recurrente al socio mayoritario y habiendo quedado acreditado que D. Octavio mantuvo una deuda con dicha sociedad a lo largo del ejercicio 1989 sin satisfacer interés alguno, como consecuencia de un préstamo otorgado en años precedentes, resulta patente que la carga de probar la no percepción de dicha suma correspondía a la sociedad recurrente, resultando particularmente ilustrativo que no se haya practicado prueba alguna a tal fin y que la entidad prestamista haya reconocido la efectiva y real percepción de sumas en concepto de intereses entregados por el prestatario.

NOVENO.- Alega la entidad recurrente la improcedencia de la denegación como gasto deducible de los salarios pagados a un empleado de la sociedad.

Invoca la entidad recurrente el incumplimiento del art. 114 de la LGT por parte de la ONI pues la realidad del gasto se encuentra justificada por la sociedad Asebur Inversiones mientras que la Inspección lo niega bajo meras suposiciones de las que no ha aportado prueba alguna.

La sentencia recurrida, en cambio, dice que la entidad actora se ha limitado en la instancia a sostener la pertenencia del empleado a la sociedad sin que haya desarrollado ninguna actividad probatoria para acreditarlo. En cambio, la Inspección ha probado, según el juicio valorativo que hace el Tribunal de instancia, cómo la persona supuesta empleada de la sociedad prestaba servicios particulares en el domicilio del Sr. Octavio, teniendo incluso su domicilio fiscal en el mismo domicilio que éste último.

En efecto, la Inspección consideró no deducibles los gastos de personal correspondientes a una persona que no estaba adscrita a la actividad de la sociedad, sino que prestaba servicios en el domicilio particular del socio D. Octavio. La Inspección extrajo la citada conclusión de los siguientes antecedentes:

1.- El 9 de junio de 1994, la persona a la que se refieren los mencionados gastos recogió una comunicación dirigida a D. Octavio, en el domicilio particular de éste, firmando como "empleado".

2.- En la Declaración Modelo 190 de Retenciones e Ingresos a Cuenta del IRPF presentada por la sociedad reclamante en 1991, se consignó como domicilio fiscal de la citada persona el correspondiente al domicilio familiar de D. Octavio, no habiéndose consignado domicilio alguno en la declaración correspondiente al ejercicio 1990. De lo expuesto cabe concluir que, con independencia del valor probatorio que se pueda dar a los indicios existentes de que la citada persona no presta servicios a la sociedad sino al Sr. Octavio y familia, a nivel particular, lo relevante para determinar si dichos gastos de personal son o no fiscalmente deducibles es que la interesada no ha aportado en ningún momento documento alguno que pruebe la adscripción de dicha persona a la actividad desarrollada por la sociedad, ni ha indicado siquiera verbalmente qué función desarrolla en la empresa. Y el art. 104.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establecía que "tendrán la consideración de gastos de personal las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales, siempre que dichos terceros estén adscritos a las actividades económicas productivas, comerciales o de servicios desarrolladas por la sociedad".

Por todo ello, de acuerdo con lo previsto en el art. 114.1 de la LGT procede rechazar la deducibilidad de

los gastos de personal contabilizados por la entidad recurrente y confirmar el incremento de base imponible determinado por la Inspección por este concepto.

DÉCIMO.- El noveno motivo de casación plantea la cuestión de determinar si procede o no la imputación a los socios de la deducción por doble imposición de dividendos correspondiente a la sociedad transparente en un ejercicio en el que la sociedad tiene base imponible negativa.

En el régimen de transparencia fiscal, de la misma manera que se atribuyen los resultados, también se atribuyen o imputan a los socios las bonificaciones y deducciones correspondientes a la sociedad. El problema que se plantea desde la reforma del régimen de transparencia llevada a cabo por la Ley 48/1985, a partir de la cual las bases imponibles negativas no se imputan, es determinar si son o no imputables las deducciones y bonificaciones cuando la sociedad transparente ha tenido pérdidas en el ejercicio; dicho de otra forma, si procede la imputación a los socios de la base para la deducción por doble imposición de dividendos si no se ha producido en el ejercicio base imponible positiva, como es el caso.

La entidad recurrente, en su declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 1990, en el que tributó en régimen de transparencia fiscal, presentó una base imponible de carácter negativo por importe de 2.930.771.519 ptas. y procedió a consignar, como base de la deducción por doble imposición de dividendos a imputar a sus socios, el 100% de los dividendos percibidos por la entidad del Banco Español de Crédito en el ejercicio: 343.963.555 ptas., que la sociedad contabilizó en la rúbrica de ingresos financieros.

La propuesta que formuló el Inspector Actuario en el Acta supuso la no admisión de la imputación a los socios de la citada deducción al no resultar, en ese ejercicio, base imponible positiva alguna a imputar a los mismos.

Afirma la sentencia recurrida que la posibilidad de aplicación de los beneficios fiscales, en este caso, de las deducciones por doble imposición, se predica del resultado de la base imponible de la sociedad transparente, "positiva o negativa", circunstancia que se tiene en cuenta a los efectos de su "imputación a los socios" o de la compensación de la negativa con bases imponibles positivas, rigiéndose el acceso a los "beneficios fiscales" por las normas generales del Impuesto sobre Sociedades, con los efectos previstos en la liquidación del socio, persona física o jurídica, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades, tal como establece el art. 19.4 de la Ley 61/78, siempre y

cuando dichos beneficios, como declara el Tribunal Supremo, se hayan repercutido o disfrutado por la sociedad en el régimen de transparencia fiscal.

Para la entidad recurrente, la única limitación que la Ley establece a la imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal consiste en la imposibilidad de imputación al socio de bases imponibles negativas, establecida en el art. 12.3 de la Ley del IRPF. Ninguna otra limitación se establece para el régimen tributario. En consecuencia, literalmente, tanto si se obtenían bases imponibles positivas como negativas por la sociedad transparente, debían imputarse a los socios las deducciones y bonificaciones que correspondieran a la sociedad transparente. En el presente caso, dice la parte recurrente, la sociedad reclamante ha obtenido en el ejercicio 1990 una base imponible negativa, por lo que no se ha imputado a los socios renta alguna, pero sí se ha imputado la deducción por doble imposición de dividendos percibidos por la sociedad.

Planteada de esta suerte la cuestión, conviene recordar, en primer lugar, la regulación normativa aplicable al caso, lo que nos obliga, por las características del régimen de transparencia fiscal, a tener en cuenta, por un lado, la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 61/1978) y, si el socio es una persona física, la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 44/1978) y su Reglamento (RD 2384/1981, de 3 de agosto), en las redacciones vigentes en el ejercicio 1990.

Pues bien, el art. 19, apartados 1 y 2, de la LIS, en la redacción que le dio la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, señalaba:

"1. Se imputarán, en todo caso, a los socios y se integrarán en su correspondiente base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o, en su caso, en el de Sociedades, las bases imponibles positivas obtenidas por las sociedades a que se refiere el apartado dos del art. 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aun cuando no medie distribución de resultados.

2. La base imponible imputable a los socios será la que resulte de las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible. Las bases imponibles negativas no serán objeto de imputación directa, pudiéndose compensar con bases imponibles positivas obtenidas por la sociedad transparente en los cinco años siguientes".

Y en el apartado 4, con relación a las deducciones, establecía: "Las Entidades a que se refiere este precepto accederán a los beneficios fiscales que puedan reconocerse a las demás sociedades. Las deducciones y boni-

ficaciones aplicables sobre determinadas rentas o en razón de inversiones serán imputables a los socios. Estos integrarán las bases del incentivo en sus correspondientes esquemas liquidatorios, minorando, en su caso, la pertinente cuota según las normas específicas del impuesto que grave la renta de cada socio, persona física o jurídica".

En el régimen primitivo de transparencia fiscal las bases imponibles determinadas con arreglo a las normas del Impuesto sobre Sociedades, -positivas o negativas- se imputaban a los socios, ya fueran personas físicas (sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) o jurídicas (sujetas al Impuesto sobre Sociedades). Sin embargo, del precepto transcrito anteriormente se deduce claramente que a partir de la entrada en vigor de la Ley 48/1985 de 27 de diciembre, solo se pudo imputar a los socios las bases imponibles positivas de la sociedad transparente, y no las negativas, que sólo podrían compensarse con bases imponibles positivas obtenidas por la propia sociedad transparente en los cinco años siguientes.

Por su parte, el art. 382.5 del RIS RD 2631/1982) decía que "la imputación de las deducciones y bonificaciones que hubiese realizado la Sociedad transparente se aplicará por el socio en el mismo ejercicio en que lo fuera la correspondiente base imponible".

Desde la perspectiva del socio, en este caso persona física, el Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, se refería a las deducciones en el art. 127.3 en el que expresamente se decía:

"Lo dispuesto en los apartados anteriores será aplicable a la parte de la base imponible imputada que corresponda a dividendos o participaciones en beneficios que perciba una sociedad en régimen de transparencia fiscal".

El contenido de los preceptos transcritos pone de manifiesto que en el año 1990 existía en la Ley (LIS) una previsión expresa de prohibición de imputación de bases imponibles negativas a los socios y, sin embargo, ninguna referencia se hacía, en el apartado dedicado a la imputación de las deducciones, a la necesidad de vincularlas a la existencia de bases imponibles positivas a imputar. Previsión que, por el contrario, sí se incluyó con posterioridad en la nueva redacción del art. 19.4 de la Ley (dada por la DA Quinta, Seis. de la Ley 18/1991, de 6 de junio) que entró en vigor el 1 de enero de 1992: "Las entidades a que se refiere este artículo accederán a los beneficios fiscales que puedan reconocerse a las demás entidades.

Los socios, personas físicas o jurídicas residentes, de las sociedades a

las que se refiere este artículo, tendrán derecho a la imputación:

a) De las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la sociedad, en la misma proporción que corresponda a las bases imponibles positivas imputadas. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando, en su caso, la cuota según las normas específicas del impuesto que grave la renta de aquellos, persona física o jurídica".

Esta falta de previsión expresa en el ejercicio 1990 es la que utiliza el recurrente cuando señala que "la única restricción incorporada por la reforma de 1985 se refiere a la no imputación de bases imponibles negativas, y nada se añade o restringe respecto a la imputación de deducciones y bonificaciones" (pág. 56 del escrito), para mantener la procedencia de la deducción por doble imposición de dividendos para el socio persona física.

Pues bien, los dividendos percibidos por sociedades transparentes pueden resultar sometidos a doble imposición, puesto que se produce un primer gravamen de los mismos en sede de la sociedad que los reparte, como beneficios distribuidos, y un segundo gravamen en sede de la sociedad transparente, al incluirse en su base imponible incrementándola, lo que puede dar lugar a una base imponible total positiva, cero o negativa.

Y así lo hemos puesto de manifiesto en la Sentencia de 3 de diciembre de 2009 (rec. cas. 5170/2004, F.D. 12, B), c) cuando decíamos que "no puede discutirse que los dividendos percibidos, desde el momento en que se integran en la base imponible del socio, y con independencia de que se vean compensados con otros componentes negativos de la renta, y habiendo tributado ya efectivamente en la cabeza de la entidad que los reparte, soportan una doble imposición".

Ahora bien, como hemos señalado en la citada Sentencia de 3 de diciembre de 2009, la deducción por doble imposición de dividendos, configurada como "una medida técnica", de técnica fiscal se entiende, tiene la finalidad de "mitigar la doble imposición que soporta el beneficio de una entidad al distribuirse a sus accionistas". Y, en este sentido, resulta necesario poner de relieve que la deducción para evitar la doble imposición de dividendos es una opción legislativa, por lo que el legislador puede decidir concederla íntegramente, limitarla o no concederla. Por lo tanto, la existencia de un doble gravamen no es suficiente para justificar, en todo caso, la eliminación del mismo, debiendo atenderse a la legislación aplicable al caso.

Como hemos señalado con anterioridad, no existe, en el momento

temporal en que se producen los hechos, una previsión legal expresa que permita o prohíba imputar la deducción por doble imposición de dividendos cuando la base imponible de la sociedad transparente tenga signo negativo.

Sin embargo, la ausencia de previsión expresa al respecto no debe llevarnos necesariamente, como pretende el recurrente, a una interpretación que conduzca a su admisión en todo caso, sino que habrá que determinar si ésta es conforme a la interpretación que se derivaría de la utilización de otros criterios hermenéuticos contenidos en el art. 3.1 del Código Civil y, en particular, si es acorde con los criterios sistemático y teleológico.

En este sentido, la deducción por doble imposición de dividendos se configura legalmente como una deducción en la cuota, lo que implica, en la mecánica del Impuesto sobre Sociedades, que se aplica una vez que se haya determinado la cuota tributaria, cuya existencia exige una base imponible positiva, aunque ésta sea mínima. El art. 24 de la LIS establece que “de la cuota resultante por aplicación del artículo anterior se deducirán las siguientes cantidades”, cantidades entre las que se encontraría la deducción por doble imposición de dividendos. Por lo tanto, si la base imponible es cero o negativa, no se podrá practicar, en ese ejercicio impositivo, la deducción por doble imposición de dividendos por falta de cuota.

Así se desprende también de la redacción de determinados preceptos. En efecto, el art. 382.5 del RIS vincula la deducción por doble imposición de dividendos por el socio de la sociedad transparente al mismo ejercicio impositivo en que lo fuera la correspondiente base imponible.

Finalmente, una última consideración resulta imprescindible. La imposibilidad para un socio de una sociedad transparente, tanto persona física como jurídica, de practicar en su impuesto sobre la renta la deducción por doble imposición de dividendos, cuando la base imponible de la sociedad transparente sea negativa, no supone otra cosa que someter a la sociedad transparente al mismo régimen que tendría la sociedad de no ser transparente, por cuanto si una sociedad en régimen general tiene una base imponible negativa en el Impuesto sobre Sociedades, de la misma forma se vería imposibilitada para practicar la deducción por doble imposición de dividendos, que opera sobre la cuota del impuesto, en ese ejercicio impositivo en el que su base imponible es negativa, por falta de cuota, como se desprende, a contrario sensu, del propio tenor literal del art. 19.4 de la LIS cuando señala que “las entidades a que se refiere este precepto (las transparentes) accederán a los beneficios fiscales que puedan reconocerse a las demás so-

ciudades”. No pudiendo acceder una sociedad en régimen general, en las circunstancias concretas de ausencia de base imponible positiva, a la deducción por doble imposición de dividendos, no hay razón que permita otorgar un trato diferente cuando dichas circunstancias concurren en una sociedad transparente.

UNDÉCIMO.- En cuanto al último motivo de casación -la prescripción del expediente sancionador 7/98 por cuanto la caducidad del expediente sancionador declarada por la propia ONI conlleva en este caso tal efecto-, es de decir, con la sentencia recurrida, que las alegadas prescripción y caducidad, del expediente sancionador, tanto por aplicación retroactiva del plazo de prescripción de cuatro años, como porque la caducidad del expediente sancionador declarada por la propia ONI conlleva en este caso tal efecto, debe señalarse que, al margen de toda otra consideración y con independencia de las alegaciones de las partes al respecto de los motivos esgrimidos, tanto una como otra de las sanciones impuestas han sido anuladas por el TEAC, en su resolución de 16 de noviembre de 2001, por lo que ningún efecto producen y no cabe esgrimir frente a tales sanciones motivos de nulidad de carácter procedimental.

Bien es cierto que, a diferencia de lo que ha sucedido respecto de la sanción impuesta a la sociedad recurrente como consecuencia de haber proveído a la deducción por doble imposición de deducciones, en cuyo caso la resolución combatida anula pura y simplemente la sanción, por considerar, que la conducta de la sociedad recurrente estaba amparada en una interpretación razonable de las normas tributarias aplicables al caso, lo que significa que se aprecia una ausencia de culpabilidad, por parte del órgano colegiado revisor, que impide un nuevo ejercicio de la potestad sancionadora. En el caso de la sanción impuesta a Asebur Inversiones, S.A. como consecuencia de sendos incrementos de la base, de la nulidad del correspondiente acuerdo de imposición de sanción no deriva, como en el supuesto anterior, la extinción de responsabilidad.

La consecuencia de esta declaración es impedir la posibilidad de ejercicio ulterior de la potestad sancionadora por parte de la Administración.

Por tales motivos, procede desestimar este motivo de casación. sin analizar las cuestiones relativas a la caducidad y prescripción del expediente sancionador. La primera de ellas, porque es puramente procedimental y desaparece, por tanto, con la sobrevenida inexistencia del acto final del procedimiento en relación con el cual se esgrime dicho motivo formal de nulidad.

Y, por otra parte, la posibilidad de examen de la prescripción, en este

caso, no cabe hacerla valer ante una resolución invalidatoria de la sanción misma, tal como aquí sucede, pues tal proceder equivaldría a oponer motivos de nulidad a un acto ya extinguido, por anulación.

Además, la expresada nulidad y consiguiente desaparición de la sanción hace innecesario cualquier pronunciamiento de la Sala acerca de la aplicación retroactiva, en lo favorable, del régimen sancionador contenido en la Ley 58/2003, General Tributaria, todo ello sin perjuicio de que será la Administración la que, de ejercitar la expresada potestad, se acomode al nuevo régimen establecido legalmente, si es que resulta efectivamente más favorable para el sujeto pasivo.

DUODÉCIMO.- En atención a los razonamientos expuestos, procede declarar la desestimación del recurso de casación, lo que determina la imposición de las costas a la entidad recurrente en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 139 LJCA.

La Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el art. 139.3 de la LJCA, señala 3.000 euros como cuantía máxima de los honorarios del Abogado del Estado, a los efectos de las referidas costas.

Por lo expuesto,

FALLO

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por Asebur Inversiones contra la Sentencia de fecha 4 de noviembre de 2004, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 214/2002, con expresa imposición de costas a la parte recurrente con el límite cuantitativo expresado en el último de los fundamentos jurídicos.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Rafael Fernández Montalvo.- Juan Gonzalo Martínez Mico.- Emilio Frías Ponce.- Ángel Aguillo Aviles.- José Antonio Montero Fernández.

Publicación.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martínez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.



TS Sala 4ª, Sentencia 31 marzo 2010. Ponente: D. Mariano Sampedro Corral

Se fijan desde la notificación del auto de insolvencia empresarial Intereses de cantidad adeudada por el INSS a la mutua de accidentes

Estima el TS el recurso de casación para la unificación de doctrina formulado por el codemandado INSS contra sentencia que ordenó practicar nueva liquidación de intereses teniendo en cuenta como fecha de devengo inicial la del auto de insolvencia de la empresa codemandada.

Declara la Sala que la fecha de inicio para el cómputo de los intereses de la cantidad adeudada en el caso enjuiciado es la correspondiente a la notificación del auto de insolvencia y que el tipo de interés aplicable es el legal del dinero, siendo aplicable a la entidad gestora el art. 576,3 LEC 1/2000 que, al establecer la excepción a la regla general de incremento del interés de la mora procesal en dos puntos, se remite a las especialidades legalmente previstas para las haciendas públicas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- 1.- La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 17 de enero de 2005 revocó el fallo de instancia y condenó a la empresa demandada al pago de las prestaciones de incapacidad temporal derivadas de accidente de trabajo,

devengadas por el trabajador como consecuencia del accidente. La Mutua formuló pretensión de ejecución y el Juez de lo social dictó auto el 22 de octubre de 2007 declarando insolvente a la empresa. La repetida Mutua solicitó que se siguiese la ejecución contra el INSS, así como que se practicara la liquidación de intere-

ses. En este trámite se determinó que la fecha de inicio del cómputo de los intereses era la de los tres meses siguientes a la sentencia de suplicación. La Mutua impugnó la liquidación dictando auto el juzgado por el que se resolvía aplicar el incremento de dos puntos sobre el interés legal del dinero, sin pronunciarse sobre el *dies a quo*, porque el INSS no había impugnado la liquidación de intereses.

En la sentencia recurrida se someten a debate las dos cuestiones planteadas por la entidad gestora. En primer lugar, la Sala revocando la sentencia de instancia, fija como día inicial del devengo de los intereses el correspondiente a la fecha en que se dictó el auto de insolvencia, apoyándose en la doctrina unificada por la sentencia de esta Sala de lo Social de 7 de noviembre de 2007, conforme a la cual si la obligación legal para la entidad gestora del pago de la prestación nace con dicho auto, es a partir de su conocimiento cuando puede y debe abonarla sin necesidad de requerimiento alguno, aunque disponga del plazo de tres meses; de modo que, únicamente el transcurso de ese plazo, sin haberlo efectuado, produce el devengo de los intereses litigiosos. En cuanto al importe de estos intereses confirma el auto recurrido que fija los mismos en los intereses legales mas dos puntos.

2. El primer tema de contradicción, planteado por el INSS, hace referencia precisamente a cual sea el día inicial del cómputo para el devengo de los intereses procesales. Lo que sucede es que aunque la tesis de la sentencia recurrida se ajusta a la doctrina unificada, luego incurre en una incorrección que se proyecta en el fallo, pues aunque ésta revoca en ese punto el pronunciamiento del juzgado y estima por consiguiente el recurso de la entidad gestora, ordena que se practique nueva liquidación de intereses "teniendo en cuenta como fecha de devengo inicial la del auto de insolvencia de la empresa".

Precisamente es esta declaración de que los intereses se devengan a partir del auto de insolvencia de la empresa lo que es contraria a la alegada sentencia de contraste de esta Sala de 7 de noviembre de 2007 (Rec. 3780/2006) que declara practicar la liquidación de intereses recogiendo, como día inicial de cómputo la fecha de notificación a la entidad gestora del auto de insolvencia empresarial, con lo cual, en términos estrictos, se da el requisito de que los pronunciamientos de las sentencias comparadas sean contradictorios.

3. Mediante el segundo punto de contradicción el INSS alega que no tiene que pagar el interés legal del dinero incrementado en dos puntos, denunciando la infracción de los artículos 24 y 17.2 de la Ley General Presupuestaria. La sentencia recurrida razona que procede el incremento de dos puntos, porque la obligación

asumida por el INSS es subsidiaria de la empresa condenada con carácter principal y desestima el segundo motivo de recurso.

Para esta materia el INSS alega, como contradictoria, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 31 de mayo de 2007 (Rec. 800/2007), dictada asimismo en un procedimiento de ejecución. La Sala de lo Social había estimado el recurso de suplicación interpuesto por la Mutua y declaró que el trabajador codemandado no estaba afecto de incapacidad permanente total derivada de accidente de trabajo. La Mutua solicitó la devolución del capital coste y el abono de intereses, acordándose, por providencia del juzgado, que los intereses a abonar por el INSS eran los correspondientes al interés legal del dinero, sin el incremento de los dos puntos. La sentencia de contraste confirma esa resolución remitiéndose a la numerosa doctrina jurisprudencial existente sobre la naturaleza de las entidades gestoras que considera aplicables a dichas entidades la excepción del art. 576.3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, de modo que el tipo de interés a abonar sobre las sumas que debe devolver el INSS es el legal del dinero sin incremento alguno.

Un mero exámen de las sentencias que se comparan evidencia que, también, en este punto existe contradicción, pues una misma cuestión sustancialmente idéntica, que versa sobre el devengo de intereses procesales por parte de quien ha adelantado el pago de una cantidad que correspondía abonar al INSS, ha sido resuelta de forma contradictoria.

SEGUNDO.- El primer motivo del recurso ha planteado el problema de resolver la cuestión de si, ya sabido que el INSS ha de abonar los intereses, los mismos han de satisfacerse desde la fecha de "notificación" de la resolución, en la que se le condenó, o debe hacerlo desde "la fecha de aquella resolución" como la Mutua reclama.

La cuestión ha sido ya resuelta por sentencia de esta Sala de 7 de noviembre de 2007 (Rec. 3780/2006) y a su doctrina ha de estarse por un elemental principio de seguridad jurídica (artículo 9 C.E.), acorde, también, con la naturaleza y significado unificador del recurso que nos ocupa.

A tenor de dicha doctrina y en síntesis: "a la luz del principio de igualdad de art. 14 de la Constitución al que lo ha llevado la recurrente, la solución a adoptar ha de ser la misma a la luz de la doctrina constitucional antes referida pues, aunque es cierto que en las relaciones particulares el art. 576 LEC fija como "dies a quo" el de la fecha de la sentencia de instancia y no el de su notificación, a la hora de ver si la diferencia de trato está fundada en una justificación objetiva y razonable habremos de to-

mar en consideración que, si el abono de este interés viene determinado por un retraso culpable y éste solo se le puede imputar a las Administraciones Públicas transcurridos tres meses (sentencia 206/1993), este retraso no podrá aceptarse existente sino desde que a la Administración le es notificada la sentencia pues sólo desde ese momento podrá iniciar los trámites necesarios para tramitar el oportuno expediente de gasto. Estimar lo contrario equivaldría a negarle el plazo de los tres meses que tiene legal y constitucionalmente reconocidos en los supuestos en que se produjera una tardanza de esos meses en la notificación por las causas que fueran, o a reducir dicho plazo como en nuestro caso se produciría dado que el Auto de 7 de julio de 2003 se notificó siete días más tarde, en concreto el día 14 de julio. En definitiva, si el plazo de los tres meses concedido a la Administración se halla justificado en razones objetivas como ha señalado la doctrina constitucional, por las mismas razones habrá de quedar justificado que el "dies a quo" del cómputo de tales intereses sea el de la notificación de la resolución de instancia, pues sólo desde entonces puede la Administración de que se trate, tomar sus previsiones en orden al pago dentro de plazo del principal para evitarse el abono de los intereses, con lo que deberá jugar igualmente para el pago de los mismos en el caso de no respetar dicho plazo".

TERCERO.- El segundo motivo del recurso que nos ocupa tiene por objeto determinar la cuantía de los intereses que debe satisfacer el INSS por su demora en la devolución a la demandante de la cantidad, que adelantó para el pago de la contingencia litigiosa, que correspondía al INSS.

Sostiene el INSS que la sentencia impugnada no debió condenarle a abonar los intereses de demora incrementados en dos puntos, sino el interés legal del dinero sin el citado incremento.

La cuestión ha de ser resuelta de acuerdo conforme con la doctrina unificada de la Sala IV del Tribunal Supremo (sentencias, entre otras, de 24 de septiembre 2003,; y 25 de octubre 2005, que reiteradamente ha venido sosteniendo de forma constante la inaplicación a las entidades Gestoras de la Seguridad Social, tanto del párrafo 4º de art. 921 L.E.C. de 1881, como del art. 576.3 de la vigente de 7 de enero de 2000. Así lo habían declarado entre otras, las STS/IV de 7-10-91 (Rec. 865/91), 27-4-93, (Rec. 2270/92), 29-4-93 (Rec. 999/92), 14-7-93 (Rec. 2665/92), 27-10-93 "8075" (Rec. 2803/92), 9.2.94 (Rec. 3861/92), 19-6-95 (Rec. 3623/94), 17-1-96 (Rec. 1221/95), y finalmente, en la de 2-96 (Rec. 1151/95) aplicando la norma de vigencia indefinida contenida en el artículo 13.7 de la Ley 33/87 de 23 de diciembre (y y) de Presupuestos Generales del Estado para 1988

que declara aplicable al Patrimonio de la Seguridad Social lo dispuesto en los artículos 44, 45 y 46 de la Ley General Presupuestaria. Criterio por cierto coincidente con el sentado por la sentencia el Tribunal Constitucional 114/1992 de 14 de septiembre que establece que "las Entidades Gestoras que integran la denominada administración Institucional de la Seguridad Social, (art. 1 del Real Decreto-Ley 36/1978, de 16 de noviembre (, 2632) con sujeción, como ha puesto de manifiesto la representación del INSS, a una normativa progresivamente coincidente con el régimen jurídico de la Administración del Estado. Se justifica así que gocen del beneficio de pobreza a efectos jurisdiccionales (art. 38 de la Ley General de Seguridad Social, con la consiguiente exención de constituir depósitos o consignaciones para recurrir en suplicación (arts. 14, 154 y 180 de la LPL de 1980 y que se les asimile a la Hacienda Pública en punto a la aplicación de lo dispuesto en los arts. 44, 45 y 46 de la Ley General Presupuestaria (apartado 7 "in fine" de la disposición adicional vigésimo segunda de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre y), y del art. 13 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre)".

Dicha doctrina unificada encuentra en la actualidad sólido apoyo en la redacción del art. 576.3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil 1/2000, de 7 de enero, que al establecer la excepción a la regla general de incremento del interés de la mora procesal en dos puntos del número 1, no mantiene el tenor del anterior art. 921.5 referente a "las especialidades previstas para la Hacienda Pública por la Ley General Presupuestaria", sino que se remite a "las especialidades legalmente previstas para las Haciendas Públicas". Expresión más amplia y acorde con la actual configuración del Estado muy distinta a la existente cuando se aprobó la Ley Enjuiciamiento Civil de 1881 y con las previsiones de los Estatutos de Autonomía aprobados mediante las preceptivas leyes orgánicas por las Cortes Generales.

La conclusión de cuanto antecede es que este segundo motivo debe ser estimado, puesto que es aplicable al INSS la excepción prevista en el derogado párrafo 5º del art. 921, hoy art. 576.3 de la L.E.C. 1/2000 de 7 de enero aplicable al supuesto litigioso.

CUARTO.- Conforme a lo razonado anteriormente procede estimar el presente recurso de casación para la unificación doctrinal, casando y anulando la sentencia recurrida. Ello conduce a resolver el debate en los términos planteados en suplicación lo que implica la estimación del recurso de tal naturaleza interpuesto por el INSS y la revocación del auto de instancia, declarando que la fecha de inicio para el cómputo de los intereses de la cantidad adeudada es la correspondiente a la notificación del auto de insolvencia



EL DERECHO

Año XVII. Número 2858

Madrid, 19 de julio de 2010

DIARIO DE JURISPRUDENCIA

cia y que el tipo de interés aplicable es el legal. Sin costas.

Por lo expuesto, en nombre de S. M. El Rey y por la autoridad conferida por el pueblo español.

FALLO

Estimamos el recurso de casación para la UNIFICACION DE DOCTRINA, interpuesto por el Letrado

de la Administración de la Seguridad Social en nombre y representación de Instituto Nacional de la Seguridad Social. Casamos y anulamos la sentencia dictada en fecha 12 de marzo de 2009, por la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, y resolviendo el debate en los términos planteados en suplicación, estimamos el recurso de tal naturaleza interpuesto por el I.N.S.S. y revoca-

mos el auto de instancia, declarando que la fecha de inicio para el cómputo de los intereses de la cantidad adeudada es la correspondiente a la notificación del auto de insolvencia y que el tipo de interés aplicable es el legal del dinero. Sin costas.

Devuélvanse las actuaciones al órgano jurisdiccional correspondiente, con la certificación y comunicación de esta resolución.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la COLECCIÓN LEGISLATIVA, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Publicación.- En el mismo día de la fecha fue leída y publicada la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado D. Mariano Sampedro Corral hallándose celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Social del Tribunal Supremo, de lo que como Secretario de la misma, certifico.

RESEÑA

Si desea recibir por fax el texto completo de las sentencias de las que se informa en la sección "Reseña", puede solicitarlo por teléfono (91) 423 29 00 o por fax (91) 578 16 17, indicando siempre el número de referencia de la sentencia.



2010/45210

TS Sala 1ª, Sentencia 5 abril 2010.
Ponente: D. Juan Antonio Xiol Ríos

Resolución de contrato de fabricación y suministro de mercancía

El TS desestima el rec. extraordinario por infracción procesal confirmando la sentencia impugnada que declaró resuelto el contrato de fabricación y suministro de mercancía suscrito entre las partes por ser responsable la entidad fabricante por la retención de la mercancía en la aduana. Entiende la sentencia recurrida que el encargo para la fabricación del producto por la demandante incluía las gestiones para la localización del mismo eligiendo un producto autorizado que no presentase dificultad alguna para su comercialización y utilización en la promoción a que iba destinado.

2010/45213

TS Sala 1ª, Sentencia 16 abril 2010.
Ponente: D. Francisco Marín Castán

Inexistencia de responsabilidad de administradores en la venta de finca

El TS desestima los recursos extraordinario por infracción procesal y de casación confirmando la sentencia recurrida que desestimó la demanda ejercitando la acción social de responsabilidad contra los demandados-administradores mancomunados de la sociedad anónima de la que es accio-

nista el actor-, considerado dicha sentencia que la finca no se vendió por un precio anormalmente bajo o muy inferior al de mercado como apreciaba el actor en la impugnación de esa venta.



2010/31653

TS Sala 2ª, Sentencia 21 enero 2010.
Ponente: D. Adolfo Prego de Oliver y Tolivar

Suficiencia de la motivación en sentencia absolutoria de los delitos de incendio y lesiones

Se desestima el recurso de casación interpuesto por la acusación particular contra sentencia absolutoria dictada en causa seguida por delitos de incendio y lesiones. Indica el Alto Tribunal que no se trata aquí de reconstruir una prueba indiciaria contra los acusados, sino de constatar que, en las condiciones expresadas, no es en absoluto una motivación irrazonable, absurda ni arbitraria la que expresa la sala de instancia como fundamento de su falta de convicción sobre la autoría de los acusados en el delito cometido. La motivación existe y se desarrolla en términos que satisfacen plenamente la tutela judicial efectiva.

2010/31657

TS Sala 2ª, Sentencia 8 marzo 2010.
Ponente: D. Luciano Varela Castro

Delito de receptación de bienes procedentes del tráfico de drogas

No ha lugar a los recursos de casación interpuestos por los acusados contra sentencia que les condenó por

un delito de receptación de bienes procedentes del tráfico de drogas. El TS considera que la estructura racional de la argumentación se ajusta a cánones de lógica y razonabilidad, lo que la hace compatible con la garantía constitucional de presunción de inocencia; porque todas las premisas llevan a la conclusión de que el dinero que se quería ocultar era poseído sabiendo su origen que, también es razonable pensar, procedía de operaciones ilícitas de tráfico de drogas. Pero es que tampoco la tesis alternativa formulada por el recurrente alcanza entidad suficiente para poder insertar una duda razonable en aquella argumentación de cargo.



2010/71318

TS Sala 3ª, Sección 5ª, Sentencia 9 marzo 2010.
Ponente: D. Jesús Ernesto Peces Morate

Derechos de emisión de gases de efecto invernadero

Acuerda el TS estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mercantil, contra el RD 1370/2006, por el que se aprobó el Plan Nacional de Asignación de derechos de emisión de gases de efecto invernadero. Entiende la Sala, que en el caso de ampliaciones de capacidad de producción de una instalación existente, se aplicará la misma metodología que para los nuevos entrantes, exclusivamente a la ampliación de capacidad computable, regla que declara nula de pleno derecho conforme a lo establecido concordadamente en diversos artículos de la Ley 30/1992 y de la Ley de esta Jurisdicción.

2010/71345

TS Sala 3ª, Sección 7ª, Sentencia 7 mayo 2010.
Ponente: D. Nicolás Maurandi Guillén

Vulneración del derecho a la libertad sindical

No ha lugar al rec. de casación interpuesto contra la sentencia que estimó la pretensión subsidiaria de la demanda y declaró la nulidad del acuerdo de la Mesa Sectorial de Sanidad, por vulnerar el derecho constitucional de libertad sindical, puesto que la estructura y el ámbito de dicha negociación habrá de observar las diferentes normas que están establecidas según se trate de negociación colectiva sobre personal funcional, o de negociación colectiva sobre personal laboral.



2010/84388

TS Sala 4ª, Sentencia 16 abril 2010.
Ponente: D. Mariano Sampedro Corral

Consideración como gastos extrasalariales de los pluses de transporte y vestuario

Desestima el TS el recurso de casación formulado por la federación de transportes demandante contra sentencia que rechazó su pretensión sobre naturaleza salarial del plus de mantenimiento de vestuario y del plus de transporte que perciben todos los trabajadores afectados por el conflicto. Explica la Sala que en el caso enjuiciado se prevé que ambos pluses no se satisfagan durante los días que no se trabaja, y así se dice que para aquellos trabajadores que no trabajen todos los días laborables al mes, su retribución será por día trabajado, siendo las percepciones extrasalariales cantidades que compensan o indemnizan al trabajador por los gastos ocasionados con motivo de la actividad laboral, tales como quebranto de moneda, desgaste de útiles y herramientas, adquisición de prendas de trabajo, gastos de locomoción y dietas de viaje o plus de distancia y transporte urbano.