



# 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 2863

Madrid, miércoles 28 de julio de 2010



## TS PENAL

2010/21708

TS Sala 2ª, Sentencia 11 marzo 2010. Ponente: D. Miguel Colmenero Menéndez de Lurca

### Absolución del delito de apropiación indebida

*Desestimando el recurso de casación interpuesto por uno de los acusados, la Sala acoge el formulado por los otros dos imputados, ambos contra sentencia dictada en causa seguida a los mismos por delito de apropiación indebida. El TS dicta segunda sentencia por la que absuelve a los recurrentes del expresado delito, pues los deberes que les incumbían se satisfacían con desempeñar sus propias conductas de forma correcta y con informarse de la marcha de la sociedad, pero no contenían una especial obligación de vigilancia de las actuaciones de los demás miembros del consejo que alcanzara a todos los aspectos de su conducta e incluyera los delitos cometidos aprovechando sus actividades legales.*

*Formula voto particular el Excmo. Sr. Magistrado D. Enrique Bacigalupo Zapater.*

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

Recurso de Valeriano

PRIMERO.- En el primer motivo, al amparo del artículo 849.2 de la LECrim, denuncia el error cometido por el Tribunal al omitir en los hechos probados que, en los contratos que menciona, la devolución del dinero a los inversionistas estaba condicionada a que avisaran por escrito con una antelación mínima de dos meses a Gesfinsa, lo que nunca han hecho, por lo que no existía obligación de devolver, de manera que resulta imposible que haya delito. En el segundo motivo, con apoyo en el artículo 849.1 de la LECrim, denuncia la indebida aplicación del artículo 252, pues tras la modificación fáctica operada como consecuencia de la estimación del anterior motivo, no existe conducta delictiva.

1. El artículo 252 del Código Penal sanciona a los que en perjuicio de otro se apropiaren o distrajeren dinero, efectos, valores o cualquier otra cosa mueble o activo patrimo-

nial que hayan recibido en depósito, comisión o administración o por otro título que produzca obligación de entregarlos o devolverlos, o negaren haberlos recibido.

Cuando se trata de la distracción de dinero, el delito se consuma al desviar el dinero a fines distintos de los acordados o impuestos por el título, con vocación de crear una situación definitiva.

2. En el caso, el acusado no es condenado por un retraso en la devolución del dinero o por no devolverlo al haberle sido reclamado. La base de la condena se encuentra en haber destinado el dinero definitivamente a fines distintos de los encomendados al recibirlo, respecto de lo cual ninguna relevancia tiene el que los perjudicados hayan o no reclamado la devolución en la forma prevista en el contrato, pues tal cosa habría ocurrido siempre en un momento posterior a la consumación del delito.

En consecuencia, ambos motivos se desestiman.

Recurso de Regina y Juan Antonio

SEGUNDO.- En el motivo primero denuncian vulneración de la presunción de inocencia y sostienen que no existe descripción del conocimiento o de la voluntad que tuvieron de participar en el delito de apropiación indebida cometido por el coacusado; que se les imputa el incumplimiento de normas societarias sin que ninguna prueba permita relacionarlas con el delito de apropiación indebida; y sin explicar cuáles son las acciones que deberían haber desarrollado para que no se cometiera el delito. En el motivo cuarto, al amparo del artículo 849.1 de la LECrim, se quejan de la aplicación del artículo 29 del Código Penal, pues no se recoge la base de la imputación de cómplice por omisión (sic). De una u otra forma en ambos motivos se cuestiona la concurrencia de los requisitos necesarios para la condena por comisión por omisión, lo que permite el examen conjunto de ambos en relación con esa cuestión.

1. El artículo 11 del Código Penal dispone que "Los delitos o faltas que consistan en la producción de un resultado sólo se entenderán cometidos por omisión cuando la no evitación del mismo, al infringir un especial deber jurídico del autor, equivalga, según el sentido del texto de la Ley, a su causación. A tal efecto se equiparará la omisión a la acción:

a) Cuando exista una específica obligación legal o contractual de actuar.

b) Cuando el omitente haya creado una ocasión de riesgo para el bien jurídicamente protegido mediante una acción u omisión precedente".

El tipo objetivo de la comisión por omisión requiere, pues, la producción de un resultado propio de un delito de acción; la posición de garante en el omitente; que la omisión equivalga en el caso a la producción del resultado; la capacidad del omitente para realizar la acción y la causalidad hipotética.

Una parte de la doctrina entiende, según la teoría de las funciones, que la posición de garante existe cuando el sujeto tiene una específica función de protección del bien jurídico afectado o le corresponde una función de

## SUMARIO

### TS

#### CIVIL

Indemnización por daños y perjuicios causados por la venta de finca a tercero 5

Vulneración del derecho a la imagen al no consentir la afectada su emisión en el programa 6

#### PENAL

Absolución del delito de apropiación indebida 1

#### ADMINISTRATIVO

Sanción anulada por la simple constatación de la falta de ingreso de la deuda 7

### RS RESEÑA DE SENTENCIAS 16

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

control de una fuente de peligro en determinadas condiciones.

En la regulación legal, inclinada a la teoría formal del deber jurídico, la posición de garante depende de la existencia de un deber jurídico del autor, que puede derivar de la ley, del contrato o de una injerencia anterior, que le obligue a actuar para evitar el resultado típico.

La responsabilidad en los casos de comisión por omisión depende además, de que la omisión sea equivalente a la acción. Así como el origen del deber jurídico se explica, aun cuando solo sea mediante la cita explícita de casos en los que existe, que no excluyen otros, (obligación legal o contractual de actuar y situaciones de previa injerencia), el precepto no aporta criterios expresos para establecer la equivalencia entre la acción y la omisión. Según parte de la doctrina la cuestión no podría resolverse afirmando que siempre que se infrinja un deber específico de actuar, la equivalencia será apreciable, a pesar de que ese podría ser el sentido literal del texto. Y no solo en su inciso segundo, sino también en el primero, cuando exige que la no evitación del resultado equivalga a su causación "al infringir un especial deber jurídico del autor". Esa doctrina sostiene, sin embargo, que el segundo inciso debe interpretarse como una precisión del primero, y que la exigencia de equivalencia entre la acción y la omisión subsiste como exigencia independiente.

Si se entiende que la equivalencia es un elemento distinto a la existencia del deber, se derivará, más bien, de la posibilidad de actuar, determinada en relación con la posición de dominio sobre la fuente de peligro (capacidad de ordenar una conducta o de impedirla), y de la posibilidad de que la acción impuesta por el deber sea capaz de evitar el resultado, en una causalidad hipotética. Parte de la doctrina entiende que para determinar cuando se da la equivalencia material será preciso acudir a la teoría de las funciones.

2. En la reciente STS núm. 257/2009, se examinaba la comisión por omisión en relación con la responsabilidad por la conducta de terceros subordinados al omitente o, al menos, terceros sobre los que el omitente tuviera la posibilidad de ejercer una vigilancia y ejerciera una cierta autoridad que le permitiera evitar el resultado, cuando la actividad de aquellos fuera considerada como una fuente de peligros para intereses aje-

nos. La cuestión de la responsabilidad penal de los dirigentes por las acciones delictivas cometidas por sus subordinados se examina doctrinalmente, según esta sentencia, en el marco de la comisión por omisión del artículo 11 del Código Penal, "analizando en particular la posible existencia de un deber de garante que incumbiría a quienes tienen una determinada autoridad y la posibilidad de vigilancia sobre otras personas, de cuya conducta pueden derivarse peligros para intereses jurídicos ajenos. En este sentido se ha considerado que "también las personas, cuyas conductas están bajo control de quien ejerce una vigilancia sobre ellas, pueden ser una fuente de peligros" y el cuidado y control de la misma puede ser objeto de un deber de garante que imponga al sujeto evitar que tales peligros se concreten en el resultado del tipo de un delito. En tales casos, se ha sostenido incluso, que el fundamento del deber de garante derivado de la autoridad tiene una significación independiente, tanto respecto de un hecho anterior peligroso como de una libre aceptación de la posición de garante, pues se entiende que se trata del dominio sobre una determinada fuente de peligros, análogo al que rige para los peligros provenientes de cosas, pero que, en este caso, está referido a peligros emergentes de personas".

3. La posición de garante, pues, concurre cuando existe un deber jurídico de actuar, derivado de la ley, del contrato o de una previa injerencia creadora de riesgo, lo que incluiría los casos en los que el deber consiste en el control sobre una fuente de peligro. La responsabilidad por la omisión de la conducta que el deber demanda exige además la posibilidad de actuar y la eficacia hipotética de la acción que se omite.

La cuestión relativa a los supuestos de control sobre una fuente de peligros, dejando a un lado ahora las dificultades para establecer que el cumplimiento de esas obligaciones de vigilancia habrían conducido sin dudas al conocimiento de la conducta peligrosa y por lo tanto a la posibilidad de evitarla, no puede resolverse sin una referencia al alcance de la obligación de vigilar o controlar, en relación, de un lado, con las potestades del superior y de otro con las características de la actividad.

Respecto de lo primero, no puede imputarse incumplimiento de una obligación de vigilancia cuando la conducta delictiva no se encuentra

entre aquellas que están bajo la potestad del superior, pues resulta excesivo extender la responsabilidad penal del vigilante a todas las posibles acciones delictivas que pudiera cometer el vigilado, cuando presenten alguna clase de relación con la conducta que debe ser controlada. En cuanto a lo segundo, la vigilancia de actividades ordinarias que en sí mismas son peligrosas puede requerir mayores exigencias que cuando tal cosa no ocurre. En otras palabras, las actividades peligrosas pueden exigir de los superiores una mayor vigilancia respecto al cumplimiento de las normas y de las órdenes emitidas para evitar el daño manteniendo el riesgo dentro de los límites permitidos, que aquellas otras que ordinariamente, es decir, en su ejecución ordinaria, no son creadoras de riesgo para intereses ajenos. Aun en estos casos puede establecerse una excepción cuando existan datos que indiquen al superior un incremento del peligro que lo sitúe en el marco de lo no permitido.

4. En el aspecto subjetivo, es preciso que el autor conozca la situación de peligro que le obliga a actuar y la obligación que le incumbe.

TERCERO.- 1. En el caso, en la sentencia se declara probado que los tres recurrentes constituyeron una sociedad cuyo objeto social era la compraventa de obligaciones hipotecarias, compraventa y promoción de inmuebles y tramitación de préstamos hipotecarios, y que el coacusado Valeriano "...era el encargado de revisar todas las operaciones que la entidad Gesfinsa realizaba, teniendo por ello un conocimiento exacto de las mismas. Entre tales operaciones Valeriano formalizaba, como administrador de Gesfinsa, contratos en virtud de los cuales los particulares le entregaban determinadas cantidades de dinero para ser invertidas en la compraventa de obligaciones hipotecarias, y se comprometía a abonar un rendimiento anual, a pagar mensual o trimestralmente, y a la devolución de la cantidad inicial. El acusado Valeriano recibió de estos inversionistas las cantidades que a continuación se expondrán, y no las destinó al fin pactado pues o bien no realizó inversión alguna del capital recibido, que nunca reembolsó a los particulares, ni llevó a cabo la gestión de cobro de las obligaciones hipotecarias, tal y como se había comprometido, o bien constituyó hipotecas a fin de garantizar títulos al portador, las cuales no se inscribían en el Registro de la Propiedad, haciendo así ilusoria la garantía pre-

viamente pactada y ocasionando que los particulares no pudieran obtener el reembolso del capital invertido".

Más adelante, se declara probado que los dos recurrentes "...formaban parte del Consejo de Administración de Gesfinsa. En tal condición, y a pesar de dedicarse al tráfico mercantil como comerciantes y haber invertido en obligaciones hipotecarias unos treinta millones de pesetas, no realizaron, de forma consciente, acción alguna ni adoptaron ningún acuerdo social a fin de evitar el desequilibrio patrimonial de la entidad, reflejado en el balance de Gesfinsa del año 1997, en el que en concepto de acreedores a corto plazo figuraban más de quinientos millones de pesetas y, en cambio, los títulos en poder de los inversores solo ascendían a 250.837.500 ptas., facilitando con ello que el acusado Valeriano pudiera realizar todas las operaciones descritas".

En la fundamentación jurídica se señala que los dos recurrentes eran socios al 50% con el tercer acusado y formaron parte del Consejo de Administración durante diez años. Que aprobaron la cuentas anuales de 1996, lo que también se afirma en los hechos probados. Se citan los deberes sociales impuestos por el artículo 127, 133 a 135 y 260 de la Ley de Sociedades Anónimas. Se dice que Juan Antonio acudía con regularidad a la sede social de la empresa. Y se concluye, de un lado, que no se puede concluir que los recurrentes no tuvieran conocimiento de las operaciones realizadas por Valeriano, respecto de lo que se añade:

"Ciertamente no era un conocimiento exacto (...) pero sí sabía el tipo de negocios que éste realizaba (...) los cuales estaban incluidos en lo que se ha calificado por la jurisprudencia como ingeniería financiera, con los consiguientes riesgos que ello implica". De otro lado, se declara que los cargos ocupados por los recurrentes "los colocaban en una posición de garantes en relación con la actividad llevada a cabo por la sociedad y, en concreto, con la realizada por Valeriano".

2. En cuanto al deber jurídico, que en el caso se deriva de la ley, los recurrentes, al igual que el autor activo, eran miembros del Consejo de Administración. Como tales debían desempeñar su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal e informarse diligentemente sobre la marcha de la sociedad (artículo 127 de la LSA).

Pero esa condición no les hace penalmente responsables de todos los actos delictivos cometidos por los demás miembros del Consejo que de alguna forma se relacionen con la actividad de la sociedad, pues no existía una obligación especial de vigilancia respecto de todas y cada una de las actividades de aquellos que fueran más allá de lo autorizado, en relación con la actividad propia de la sociedad y con las normas que la regulan. Los recurrentes no ocupaban respecto del autor activo una posición de superioridad que les confiriera alguna autoridad sobre aquel. Eran, al igual que él, miembros del Consejo de Administración, aunque cada uno ejecutara funciones diferentes.

Los actos del acusado Valeriano, que actuaba como administrador, en cuanto recibía cantidades para la adquisición de obligaciones hipotecarias, se desarrollaban en el marco del objeto social, y, como tales, no presentaban una especial peligrosidad para intereses ajenos que exigiera una especial vigilancia. Los deberes que incumbían a los recurrentes se satisfacían con desempeñar sus propias conductas de forma correcta y con informarse de la marcha de la sociedad, pero no contenían una especial obligación de vigilancia de las actuaciones de los demás miembros del Consejo que alcanzara a todos los aspectos de su conducta e incluyera los delitos cometidos aprovechando sus actividades legales. Nada indica que el cumplimiento de aquellos deberes pudiera haber conducido al conocimiento de las actuaciones delictivas del coacusado, pues actuaba con apariencia de licitud y solo de forma oculta procedía a hacer suyas las cantidades recibidas.

Dicho de otra forma, en la información ordinariamente disponible sobre la marcha de la sociedad, de la que los miembros del Consejo deben informarse diligentemente, no tenía que aparecer necesariamente nada que indicara la existencia de la acción delictiva. Y la sentencia nada dice sobre el particular en sentido contrario.

Es cierto que se declara probado que omitieron cualquier actuación respecto al desequilibrio patrimonial de la sociedad. Pero, de un lado, el conocimiento de tal situación se atribuye en la sentencia al balance de 1997, elaborado finalizado el ejercicio, después de la mayoría de las operaciones que se relatan en el hecho probado. Se menciona igualmente que aprobaron las cuentas anuales del año 1996, pero nada se dice acerca de su contenido y de las consecuencias que procedía obtener del mismo. De otro lado, la distracción de las cantidades recibidas es independiente de las anotaciones del balance, pues es claro que en éste no ha de figurar tal conducta ilícita, de manera que el conocimiento del balance no supone necesariamente el de la acción delictiva. Y finalmente, el

perjuicio causado no se deriva inicialmente del desequilibrio patrimonial, sino de la distracción de las cantidades recibidas en lugar de destinarlas a la adquisición de obligaciones hipotecarias, debidamente garantizadas, que es lo que había motivado las distintas entregas.

No existía pues, posición de garante, ya que los recurrentes no tenían la obligación de vigilar la actividad de los demás miembros del Consejo de Administración en la ejecución de las actividades propias del giro de la sociedad hasta el extremo de comprobar que no aprovechaban su cargo para cometer alguna acción delictiva.

3. Desde el punto de vista de la causalidad hipotética, es decir, de la capacidad de la acción omitida para evitar el resultado, nada se dice en la sentencia. Se hace una referencia a que omitieron actuar como miembros del Consejo a pesar de conocer el desequilibrio patrimonial de la sociedad, pero no se explica cómo tal actuación, que de ser pertinente daría lugar, en su caso, a la disolución en la forma y condiciones previstas en el artículo 260 y ss. de la LSA, hubiera podido evitar la recepción y distracción de dinero que tuvo lugar en momentos anteriores al conocimiento del balance, o en qué medida hubiera evitado las actuaciones posteriores, ya que el conocimiento del balance no implica el de la actividad delictiva y la disolución no es inmediata ni automática, pudiendo alcanzarse otras soluciones.

4. Tampoco se acredita la concurrencia de los elementos del tipo subjetivo de la comisión por omisión. La doctrina ha señalado que es preciso el conocimiento de la situación que genera el deber de actuar, de las circunstancias que fundamentan la posición de garante y de las que fundamentan la posibilidad de actuar.

Según el artículo 133.3 de la misma Ley, después de decir en el apartado 1 que "Los administradores responderán frente a la sociedad, frente a los accionistas y frente a los acreedores sociales del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la Ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo", establece que de los actos o acuerdos lesivos realizados o adoptados por el Consejo, responderán solidariamente todos los miembros "...menos los que prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían su existencia...". La responsabilidad social se excluye, pues, por el desconocimiento del acto lesivo.

Puede plantearse si es posible hacer equivalente al conocimiento seguido de la omisión, la situación de quien no sabe a consecuencia de su incumplimiento consciente de su obligación, o de su negligencia, pues

estaba obligado a saber, o al menos a realizar los actos de vigilancia que conducirían a saber. Dicho más precisamente, si quien omite los deberes de vigilancia sobre la actividad de terceros respecto de los que tenga alguna autoridad (para ordenar una conducta o impedir la), que le permitirían conocer el riesgo y actuar para evitar el resultado, es responsable de éste por omisión.

La cuestión nuevamente debe remitirse al contenido y alcance de la obligación de vigilancia en relación con las características de la actividad en cuanto creadora de riesgos para terceros.

En la sentencia impugnada se dice que se conocía "el tipo de negocios" que realizaba. Ello se atribuye a que el recurrente había realizado operaciones de mediación en la adquisición de obligaciones hipotecarias con el coacusado antes de la constitución por todos ellos de la sociedad que se dedicaría a esa actividad, y al hecho de que el recurrente acudía con frecuencia a la sede social, e incluso a que había cedido un local del matrimonio para que el coacusado captara clientes.

De todo ello se puede obtener de forma racional que conocían, al menos el recurrente, que el coacusado se dedicaba a la realización de operaciones propias del tráfico de la empresa, pero no alcanza para afirmar que eran sabedores de que no daba al dinero que recibía el destino pactado, que lo empleaba en su propio interés y que no cumplía, en ese aspecto, con las obligaciones que para él se desprendían de los contratos que suscribía. Es cierto que la adquisición de obligaciones hipotecarias puede ser una operación de cierto riesgo, en función de las condiciones de cada operación. Pero se trata de un riesgo económico que nada tiene que ver con la conducta de distracción que se imputa al coacusado.

En cuanto al incumplimiento de las obligaciones de vigilancia, es preciso que éstas, en su configuración, se extiendan a la conducta delictiva. Y en el caso, no puede establecerse que de la condición de miembros del Consejo de Administración se desprenda una obligación de vigilar, de tal amplitud, que comprenda cualquier actividad delictiva que pudieran cometer los demás consejeros y que tuviera alguna clase, cualquier clase, de relación con la actividad social, concretamente si, en algunas ocasiones, hacía suyo el dinero recibido en lugar de darle el destino pactado, aunque formalmente tal finalidad apareciera cumplida. Como ya se ha dicho, la actividad, en sí misma no suponía un peligro especial que precisara del permanente control y vigilancia de terceros, y en la sentencia no se precisa ningún dato que hubiera podido indicar a los recurrentes que el coacusado aprovechaba la actividad de la sociedad para delinquir en su propio prove-

cho, perjudicando tanto a la sociedad como a los socios.

Por lo tanto, ambos motivos se estiman, y se dictará segunda sentencia en la que se absolverá a los dos recurrentes, sin que sea preciso el examen de los demás motivos del recurso.

### FALLO

Que debemos declarar y declaramos no haber lugar al recurso de Casación por infracción de Ley y de precepto Constitucional así como por quebrantamiento de Forma, interpuesto por la representación procesal del acusado Valeriano, contra sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Las Palmas de Gran Canaria (Sección Segunda), con fecha 23 de abril de 2009, en causa seguida contra el mismo y otros cuatro más, por delito de estafa e insolvencia punible.

Condenamos a dicho recurrente al pago de las costas ocasionadas en el presente recurso.

Que debemos declarar y declaramos haber lugar al recurso de Casación por infracción de Ley y de precepto Constitucional así como por quebrantamiento de Forma, interpuesto por la representación procesal de los acusados Regina y Juan Antonio, contra sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Las Palmas de Gran Canaria (Sección Segunda), con fecha 23 de abril de 2009, en causa seguida contra los mismos y otros tres más, por delito de estafa e insolvencia punible. Declarándose de oficio las costas correspondientes al presente recurso.

Comuníquese esta resolución a la mencionada Audiencia a los efectos legales oportunos, con devolución de la causa que en su día remitió interesando acuse de recibo.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección Legislativa lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Adolfo Prego de Oliver y Tolivar.- José Ramón Soriano Soriano.- Miguel Colmenero Menéndez de Lúcar.- Luciano Varela Castro.- Enrique Bacigalupo Zapater.

### VOTO PARTICULAR

Voto particular que formula el Excmo. Sr. Magistrado D. Enrique Bacigalupo Zapater, respecto de la sentencia núm. 234/2010, recaída en el Recurso de casación núm. 1768/2009.

El Magistrado que suscribe expresa su opinión disidente respecto de la sentencia de la mayoría respecto del Fundamento Jurídico tercero, punto segundo de la misma. Como consecuencia de ello estima que la sentencia recurrida debió ser confirmada en cuanto condenó a los recurrentes Regina y Juan Antonio por un delito de

apropiación indebida (distracción de dinero) en la modalidad de la comisión por omisión.

La discrepancia no se refiere a los elementos que condicionan la responsabilidad por no haber evitado un resultado, es decir a la exigencia de la posición de garante del omitente, de las circunstancias que actualizan el deber de actuar del garante, de la posibilidad de evitar el resultado o causalidad hipotética, y, en el tipo subjetivo, del conocimiento del peligro, de la posibilidad de acción y de la posición ocupada respecto del bien jurídico. El disenso se refiere al punto de partida de la sentencia de la mayoría, en tanto niega el alcance del deber de garantía de los miembros de un consejo de administración establecido por la Audiencia Provincial.

En este sentido, partiendo de que el art. 127.1 LSA impone a los miembros del consejo de administración actuar con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal e informarse sobre la marcha de la sociedad, la mayoría llega a la conclusión de que de esa disposición no puede ser deducida "una obligación especial de vigilancia respecto de todas y cada una de las actividades que fueran más allá de lo autorizado, en relación con la actividad propia de la sociedad y con las normas que la regulan". Asimismo, se dice en la sentencia que "es cierto que se declara probado que omitieron cualquier actuación respecto del desequilibrio patrimonial de la sociedad", pero que "los deberes que incumbían a los recurrentes se satisfacían con desempeñar sus propias conductas de forma correcta y con informarse de la marcha de la sociedad, pero no contenían una especial obligación de vigilancia de las actuaciones de los demás miembros del consejo que alcanzara todos los aspectos de su conducta e incluyera los delitos cometidos aprovechando sus actividades legales" (Fº Jº tercero, 2.). Este punto configura la cuestión sobre la que se manifiesta la diversidad de criterios.

1. El art. 11 CP no establece los deberes de garante particulares y es, en este sentido, una ley penal en blanco, que requiere un complemento jurídico-normativo, que proviene del tipo de resultado del derecho penal, en este caso del art. 252 CP, y del subsistema jurídico en el que se desempeñan determinadas funciones y en el que están establecidas las funciones de protección y vigilancia que generan posiciones de garante (en este caso la Ley de Sociedades anónimas).

La LSA no establece tampoco los deberes de los miembros del consejo de administración individualizadamente, los globaliza refiriéndose a los que incumben a un "ordenado empresario". El concepto de "ordenado empresario" es, por lo tanto, el complemento jurídico-normativo

que proviene la Ley de Sociedades Anónimas (art. 127.1) y, como tal, un elemento normativo del tipo de la comisión por omisión, que requiere una definición de su contenido. Se trata de un elemento normativo de los que en la teoría se denominan "empírico-culturales", pues se relacionan con una realidad cultural existente. Consecuentemente, es preciso definir su contenido sobre la base los valores culturales vigentes en una determinada sociedad.

La posición de garante puede surgir de deberes de protección o de deberes de vigilancia. Los primeros imponen al garante el cuidado de determinados bienes jurídicos frente a los eventuales peligros que pudieran amenazarlos. Los deberes de vigilancia, por el contrario, tienen la función de cuidar una posible fuente de peligros para evitar que se lesionen bienes jurídicos ajenos, en este caso el patrimonio de los inversores. No cabe duda que un ordenado empresario tiene el deber de vigilar la legalidad de la actuación de la sociedad de cuyo consejo de administración es miembro y, en tanto las sociedades sólo actúan mediante acciones de sus representantes y directivos, esa vigilancia tiene que extenderse a las acciones de los representantes y directivos realizadas dentro de sus competencias sociales. Es obvio que quienes tienen un deber de vigilancia no pueden invocar respecto de los vigilados el principio de confianza, que autoriza a suponer que otros - respecto de los que no existe un deber de vigilancia- se comportarán de acuerdo a derecho. Es claro que si en estos casos pudiera ser invocado el principio de confianza se anularía el deber de vigilancia del garante.

2. La sentencia de la mayoría define el contenido del deber de garante de los miembros de un consejo de administración sosteniendo que ese deber no exige una especial vigilancia respecto del aprovechamiento de las actividades delictivas de otros miembros del consejo en el ejercicio de su cargo. Dicho de otra manera, admite la existencia de deberes de vigilancia, pero con un alcance que excluye vigilar la comisión de delitos de los miembros del consejo.

Desde el punto de vista de quien suscribe, por el contrario, un ordenado comerciante tiene la obligación de vigilar que otros miembros del consejo de administración no distraigan dinero de la sociedad. No habiendo delegación de funciones en el sentido del art. 141 LSA -como en el presente caso- ese deber incumbe a todos los miembros del consejo de administración. Mucho más en el caso de una sociedad anónima cuyos tres socios ejercen conjuntamente la administración.

Es cierto que la ley vigente de sociedades anónimas no prevé un consejo de vigilancia, como lo hacen otras leyes europeas. Sin embargo, no parece adecuado deducir de ello

que el consejo de administración no tenga la obligación de vigilar el cumplimiento del derecho y, por lo tanto, de los delitos que pudieran cometer los miembros del mismo en el ejercicio de la administración en el ejercicio de tal función.

Por lo pronto el art. 133 LSA responsabiliza a los administradores de los daños que causen por actos "realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo" (art.133.1 LSA). La diligencia debida, como es claro, sólo se satisface cuando el obligado se informa suficientemente sobre la marcha de la sociedad y, sobre todo, de la legalidad de esa marcha. Es difícil admitir que un miembro del consejo de administración desempeña su cargo diligentemente cuando se lo exime de comprobar la legalidad de la actuación de los representantes o de otros miembros del consejo, especialmente cuando existen razones -como en este caso- para sospechar una distracción de dinero en perjuicio de los inversores.

El mismo art. 133. 1 LSA exige responsabilidad de los administradores "por actos contrarios a la ley", entre los que, obviamente, se encuentran los delitos, y, en su apartado 2, extiende, bajo ciertas condiciones, esta responsabilidad incluso a los actos de otros administradores. Sólo excluye la responsabilidad cuando los administradores no conocían los actos o, cuando los conocían, cuando prueben que "hicieron todo lo conveniente para evitar el daño". Estas normas son claramente reveladoras del deber de vigilancia que incumbe a los administradores ante actos de indiscutible ilegalidad como la distracción de dinero.

3. Aclarada la base jurídica del deber, es necesario demostrar que este contenido y alcance resulta del elemento normativo empírico-cultural de concepto de "ordenado empresario". Basta considerar las modernas exigencias del derecho mercantil contable, las recomendaciones establecidas en el Código Unificado de Buen Gobierno Corporativo y los valores de la cultura empresarial que han sido subrayados por los responsables financieros y los especialistas en gobierno corporativo para comprobar que la extensión dada a los deberes de un ordenado empresario forman parte de la cultura empresarial actual, que exige un alto nivel de exigencia en el cumplimiento de los deberes de vigilancia.

Así lo expresa un reconocido especialista cuando dice que "los administradores deben ser capaces de identificar los asuntos clave que afectan a la entidad; deben ser capaces de plantear las preguntas necesarias para salvaguardar el interés de los propietarios y, obtenidas las respuestas, evaluarlas y actuar en consecuencia; deben asegurar que la compañía permanece leal a los objetivos corporativos; deben emitir pru-

dentos juicios sobre la actuación de los ejecutivos; y deben demostrar valentía moral para llevar a cabo estas responsabilidades". Otro alto responsable de la actividad financiera española afirma que "ser miembro de un consejo de administración es un asunto serio" y sostiene respecto de un conocido caso de defraudación que "no se trata de rellenar el consejo con personas dispuestas a ser pliegables instrumentos en manos de ejecutivos". Otros autores sostienen que "todo directivo requiere una vigilancia de instancias superiores", y que estas reglas "tienen (...) una fuerte significación en la técnica de la conducción" empresarial.

Por lo tanto, de los valores culturalmente reconocidos es posible inferir sin la menor fricción que el deber de vigilancia de un ordenado empresario, que forma parte de un consejo de administración, requiere, al menos, evitar activamente que algún miembro del mismo desvíe los fondos recibidos de los inversores hacia fines diversos de los establecidos contractualmente con ellos, que es precisamente, lo que ocurrió en este caso.

4. No requiere ninguna compleja argumentación sostener que los acusados hubieran podido impedir la continuación de los daños que finalmente se produjeron, porque ello es evidente. Estaba dentro de sus facultades decidir la interrupción de las operaciones en las que se prometía un altísimo interés que no sería posible satisfacer y contaban con la mayoría necesaria dentro del consejo de administración para hacerlo.

5. El elemento subjetivo tampoco ofrece ningún problema. En la sentencia se ha hecho constar que los recurrentes conocieron el desequilibrio patrimonial de la entidad desde, al menos, el balance de 1997 y que no realizaron "acción alguna ni adoptaron ningún acuerdo social a fin de evitar" dicho desequilibrio, próximo a la pérdida de casi la mitad del capital de la sociedad. Por lo tanto, en esa fecha tenían ya conocimiento de que la sociedad no podía responder al pago de los altos intereses pactados. No obstante permitieron que durante el ejercicio de 1997 y 1998 el acusado Valeriano recibiera dinero para invertir en obligaciones hipotecarias por lo menos en catorce operaciones, por una cantidad total cercana a las 80.000.000 de ptas.

Dado en Madrid, a once de marzo de dos mil diez.

Enrique Bacigalupo Zapater

Publicación.- Leídas y publicadas han sido las anteriores sentencias por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Miguel Colmenero Menéndez de Lurca, mientras se celebraba audiencia pública en el día de su fecha la Sala Segunda del Tribunal Supremo, de lo que como Secretario certifico.



2010/78761

TS Sala 1ª, Sentencia 11 mayo 2010. Ponente: D. José Antonio Seijas Quintana

A sabiendas de que no les pertenecía

## Indemnización por daños y perjuicios causados por la venta de finca a tercero

*El TS declara no haber lugar al rec. de casación interpuesto contra la sentencia de apelación que, al considerar acreditado que el actor adquirió la finca del padre de los demandados mediante contrato privado y que después había venido realizando actos posesorios, entendió que la finca ya no pertenecía a los demandados -herederos del vendedor- cuando la enajenaron a un tercero, por lo que estimó procedente la indemnización de los daños y perjuicios en favor del actor. El TS declara que los demandados no pueden alegar que desconocían que la finca no les pertenecía, ya que ha quedado acreditado que en el caso presente los demandados tomaron conocimiento notarial de la existencia de una venta anterior a pesar de lo cual procedieron a vender la finca a un tercero, sobre la cual además el demandante había efectuado numerosos y notorios actos de posesión lo que en sí mismo supone una actuación negligente por su parte.*

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** La parte actora, ahora recurrida, reclamó de los recurrentes una indemnización de daños y perjuicios causados con ocasión de la venta por parte de los demandados de una finca a un tercero de buena fe, finca que en su día había sido adquirida por el actor a su padre mediante documento privado de fecha 1 de septiembre de 1971, considerando que habían actuado de mala fe desde el momento en que les había requerido para que no efectuaran la compraventa, informándoles de su propiedad, y de que venía ostentando su posesión. Como cuantía de la indemnización reclamaba el valor de la finca, estimada en cincuenta y cinco millones de pesetas.

La parte demandada se opuso a la demanda alegando las excepciones de litisconsorcio pasivo necesario y prescripción en base a la responsabilidad extracontractual en la medida en que había transcurrido más de un año desde la compraventa, así como que igualmente habría transcurrido el plazo de quince años asociado a las acciones personales, y que en todo caso habrían adquirido la finca por usucapión.

La Sentencia de Instancia estimó parcialmente la demanda condenando a los demandados a indemnizar al actor con el valor de la finca litigiosa a la fecha de la venta el día 11 de septiembre de 1996, lo que se deter-

minaría en fase de ejecución. Respecto al litisconsorcio, la Sentencia entiende subsanado el defecto procesal al solicitar el actor en la audiencia previa que se le permitiera la ampliación de la demanda. Por lo que se refiere a la excepción de prescripción, señala la Sentencia que no puede aplicarse el plazo de un año del artículo 1968 CC por cuanto no estamos ante un supuesto de responsabilidad extracontractual en la medida en que los demandados eran herederos de quien había vendido en su día la finca al actor y se habían subrogado en todos los derechos y obligaciones que derivaran del contrato de compraventa celebrado entre el padre de los demandados y el actor. Tampoco estima aplicable el plazo de prescripción de quince años de las acciones personales al considerar que lo que se ejercita es una acción por incumplimiento de una obligación contractual por parte de los herederos del vendedor que debían haber garantizado la pacífica posesión del primitivo comprador, y por tanto el plazo de quince años debería computarse no desde la fecha del contrato sino desde la fecha de la venta al tercero de buena fe, lo que tuvo lugar el 1996, interrumpiéndose la prescripción por el ejercicio de acciones penales y, archivadas estas, por la interposición de la demanda.

El Juez de Instancia, además, considera acreditado que el actor adquirió la finca del padre de los demandados mediante contrato privado por cuanto

concurrió título y modo y que después ha venido realizando actos posesorios, entendiéndose que en ningún caso pertenecía a los herederos por cuanto en el momento en que se protocoliza el cuaderno particional, la finca ya había sido enajenada por el padre de los demandados al actor. Al no haber garantizado los demandados al actor la pacífica posesión, considera que procede el saneamiento por evicción y que, en la medida en que la finca ha sido enajenada a un tercero, procede la indemnización de los daños y perjuicios en función de su valor, rechazando la valoración presentada por la actora por ir referida al año 1998 y no al año 1996, en que tuvo lugar la enajenación al tercero.

Recurrida en apelación la Sentencia por ambas partes, la Audiencia Provincial de Almería dictó Sentencia en la que desestimó los recursos interpuestos, confirmando íntegramente la Sentencia de Instancia con todos los argumentos contenidos en los fundamentos jurídicos de la misma.

Los demandados recurren dicha sentencia al amparo del ordinal 2º del art. 477.2 LEC por superar el procedimiento la cuantía de 150.000 • legalmente exigida por la LEC 2000 para acceder a la casación, y al amparo del art. 469.1.2º LEC por considerar que se vulneran las normas reguladoras de la sentencia. El recurso extraordinario por infracción procesal ha sido inadmitido por carencia de fundamento en cuanto al motivo primero, y por plantear infracciones no citadas en sede de preparación en cuanto a los motivos segundo y tercero, mientras que los motivos primero y quinto del recurso de casación han sido inadmitidos igualmente por plantear cuestiones no anunciadas en sede de preparación.

**SEGUNDO.-** En el motivo segundo, se alega la infracción de art. 1964 del Código Civil sobre el plazo de prescripción de las acciones personales, mientras que en el tercero se alega la infracción de los arts. 1968.2 y 1902 del Código Civil en cuanto al plazo de prescripción de un año en los casos de acciones derivadas de la culpa o negligencia. En estos dos motivos la parte recurrente considera que se trata de un supuesto de responsabilidad extracontractual en la medida en que el daño se habría originado por un hecho muy posterior e independiente de la primera venta, de forma que no todas las vicisitudes ulteriores se puede entender que derivan del contrato, tratándose de una responsabilidad extracontractual y, en su defecto, contractual pero computándose entonces el plazo de prescripción de quince años desde la fecha de la originaria compraventa.

Ambos se desestiman. Es cierto que existe una garantía por evicción que se impone al vendedor, salvo pacto en contrario, respecto de derechos anteriores a la venta, que opera en los rigurosos términos que esta-

blecen los artículos 1471 y siguientes del Código Civil. Ahora bien, ello no quiere decir que entregada la cosa y cumplida la principal obligación, esta se extingue y que cualquier obligación respecto de hechos y derechos posteriores al contrato se configure en nuestro Código Civil de forma similar a la que un tercero tiene de respetar los derechos y propiedades ajenas, cuyo incumplimiento da lugar a la llamada responsabilidad extracontractual, que se garantiza a través de la norma que se contiene en el artículo 1902 del Código Civil, por la violación del deber genérico de no dañar los derechos, propiedades y situaciones ajenas (alterum non laedere). La conducta del enajenante que vende dos o más veces la misma finca y, que impide al comprador exigir el saneamiento por evicción, no obstante haberle privado de la cosa que constituyó el objeto de la compraventa, para trasladarla a un nuevo comprador que, por su condición de tercero hipotecario, es protegido en su adquisición por la fe pública registral, no solo infringe la obligación contractual que le impide hacerlo, sino que vulnera el deber de respeto a la propiedad de la persona con la que se vinculó a través de un contrato anterior, del que trae causa el daño ocasionado por la venta posterior, para cuya reparación el Código Civil ofrece al perjudicado no solo las acciones específicas con la que satisfacer el interés defraudado, sino la que le proporciona el artículo 1101 del Código Civil de exigir el resarcimiento del daño que resulta de incumplimiento contractual, que de otra forma no se hubiera producido, consistente en la privación de la cosa que constituyó su objeto, con plazo de prescripción de quince años, según el artículo 1964 CC, cuyo dies a quo, de conformidad con lo establecido en el artículo 1.969, no será el de la fecha del contrato formalizado con el actor, sino aquel en que se formaliza el contrato posterior, como acto obstativo a partir del cual se origina el perjuicio.

**TERCERO.-** En el motivo cuarto se alega la infracción de los arts. 1101 y 1104 del Código Civil en relación con la responsabilidad contractual y la noción de culpa o negligencia contractual, al considerar los recurrentes que tras un inicial requerimiento del actor, sin que después él presentara documentación alguna acreditativa de sus alegaciones, desconocían que la finca no pertenecía a aquellos y de ahí que procedieran a su venta a un tercero, por lo que no habría lugar a indemnizar los daños y perjuicios por cuanto no hubo culpa ni mala fe.

El motivo debe desestimarse porque en su desarrollo se acumulan una serie de alegaciones que contradicen la base fáctica de la resolución recurrida, por lo que inciden en el vicio casacional de hacer supuesto de la cuestión, sin que tampoco puedan servir para enervar su responsabilidad. El artículo 1.101 del Código Ci-



vil sujeta al deudor a la indemnización de daños y perjuicios causados no sólo cuando incurriere en dolo, negligencia o morosidad, sino también cuando de cualquier modo contraviere al tenor de aquélla. Del tenor del mismo se deduce que para que el incumplimiento causalmente imputable al deudor dé lugar a la indemnización de daños y perjuicios no se requiere necesariamente que haya actuado con dolo o culpa -salvo previsión contractual específica en este sentido- bastando la situación de morosidad o la contravención del tenor de la obligación que no pueda quedar amparada en la previsión del artículo 1.105 del mismo código (caso fortuito o fuerza mayor). Además, conforme a lo establecido en el artículo 1.104, la culpa o negligencia del deudor consiste en la omisión de aquella diligencia que exija la naturaleza de la obligación (STS 20 de diciembre de 2006), y en el caso presente los demandados tomaron conocimiento notarial de la existencia de una venta anterior no obstante lo cual procedieron a vender la finca a un tercero sobre la cual el demandante había efectuado numerosos y notorios actos de posesión, lo cual en sí mismo supone una actuación, al menos negligente, por su parte.

CUARTO.- La desestimación del recurso conlleva la imposición de las costas a la parte recurrente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 398, en relación con el artículo 394, ambos de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

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

#### FALLO

Declarar no haber lugar al recurso de casación formulado por la Procuradora D<sup>a</sup> Natalia Fuentes González, en la representación que acredita, contra la sentencia dictada por la Sección Tercera de la Audiencia Provincial de Almería en fecha 7 de abril de 2006; con expresa imposición de las costas causadas por el recurso.

Remítase testimonio de esta resolución a la citada Audiencia, con devolución de autos y rollo a su origen, interesando acuse de recibo.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la COLECCIÓN LEGISLATIVA pasándose al efecto las copias necesarias, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Roman García Varela. Francisco Marin Castan. José Antonio Seijas Quintana. Rafael Gimeno-Bayon Cobos.- Firmado y Rubricado.- Publicación.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el EXCMO. SR. D. José Antonio Seijas Quintana, 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.

2010/84190

TS Sala 1<sup>a</sup>, Sentencia 20 mayo 2010. Ponente: D. Xavier O'Callaghan Muñoz

Intrascendente a los fines del reportaje

### Vulneración del derecho a la imagen al no consentir la afectada su emisión en el programa

*El TS declara no haber lugar al rec. de casación interpuesto contra la sentencia de apelación estimatoria de la demanda, al considerar la Sala que existe en este caso intromisión en el derecho a la propia imagen, tanto en el momento de la grabación como en el de la emisión del programa de televisión, al ser privada la parte actora del derecho a decidir, para consentir o impedir, sobre la reproducción de la representación de su aspecto físico determinante de una plena identificación, que resulta en esta materia intrascendente, cuando lo pretendido con el reportaje es la denuncia de posibles prácticas abusivas en materia de medicina estética.*

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Se promovió demanda de procedimiento ordinario por D<sup>a</sup> Teresa Galán Abad contra las entidades "Antena 3 Televisión S.A. y Canal Mundo Producciones Audiovisuales S.A." por infracción del derecho al honor, y propia imagen a consecuencia de la emisión del programa "7 días y 7 noches" en el que se presentaba una periodista interesándose por una intervención con objeto de mejorar su figura en la clínica "Arte estética" de la que la demandante es coordinadora y mediante el sistema de cámara oculta se procedió a grabar su rostro sin su consentimiento, manipulando el vídeo resultante, estimando que con ello se vulneraron sus derechos al honor y propia imagen, solicitando una indemnización por perjuicio sufrido de 36.000 euros y la difusión del fallo de la resolución resultante en el mismo programa de emisión o en dos de la cadena televisiva emitidos en el mismo horario.

La Audiencia Provincial de Madrid (sección 19<sup>a</sup>), revocando la sentencia recaída en primera instancia, declara que se ha producido una intromisión en el derecho a la propia imagen al resultar reconocible la actora que no prestó su consentimiento, sin que su imagen resultase necesaria al efecto del tema tratado y condena a las partes demandadas al pago de 6.000 euros y la difusión de la sentencia.

SEGUNDO: Contra la sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Madrid, interpusieron recurso de casación las partes demandadas "Antena 3 S.A. y Canal Mundo Producciones Audiovisuales S.A." basando ambas su primer motivo, que conlleva a su análisis conjunto, en la infracción del derecho fundamental a la información que estiman en el presente caso debe prevalecer al derecho a la propia imagen, al encontrarnos ante una información veraz y de interés general.

El sistema conocido bajo la denominación de "cámara oculta" se caracteriza porque las personas cuya actuación es filmada lo desconocen y, precisamente por ello, se comportan con una naturalidad que en otro caso no tendrían.

Es innegable que el reportaje cuestionado, ciertamente aborda una temática de relevancia social de interés general, así como que en esencia resulta veraz, lo cual no es óbice en sí mismo para que pueda lesionar al derecho a la propia imagen que atribuye a su titular la facultad de disponer de la representación de su aspecto físico que permita su identificación, lo que conlleva tanto el derecho a determinar la información gráfica, generada por los rasgos físicos que le hagan reconocible, que puede ser captada o tener difusión pública, como el derecho a impedir la obtención, reproducción o publicación de su propia imagen por un tercero no autorizado. En esta materia es unánime la doctrina de esta Sala (sentencias de 23 de marzo de 2010, 7 de julio de 2009, 6 de julio de 2009, 30 de junio de 2009, así como la sentencia de Pleno de 16 de enero de 2009) afirmando que en supuestos como el de autos no hay prevalencia del derecho de información pues la imagen no es elemento imprescindible para la finalidad informativa, sin que la filmada fuera persona que ejerza profesión de notoriedad o proyección pública ni el lugar o dependencia donde se realizó la filmación fuera lugar abierto al público, todo lo cual hace que la imagen de la actora no era de esencial importancia para la transmisión a la opinión pública de la información que se quería ofrecer, dando lugar a una de intromisión ilegítima en su derecho a la propia imagen, de conformidad con el artículo 7 de la Ley Orgánica 1/1982 máxime cuando existía la posibilidad de emplear técnicas digitales para difuminar el rostro, la voz o ambos. Debiendo destacar además que no resulta aplicable al caso de autos la doctrina del reportaje neutral pues el medio informativo no es un simple transmisor de las declaraciones (Sentencia del Tribunal Constitucional 41/1994, de 15 de febrero),

Por todo ello procede desestimar el primer motivo del recurso de los recursos de casación formulados al existir intromisión en el derecho a la propia imagen, tanto en el momento de la grabación como en el de la emisión del programa de televisión,

al ser privada la parte actora del derecho a decidir, para consentir o impedir, sobre la reproducción de la representación de su aspecto físico determinante de una plena identificación, que resulta en esta materia intrascendente, cuando lo pretendido con el reportaje es la denuncia de posibles prácticas abusivas en materia de medicina estética.

CUARTO: El segundo motivo de los recursos de casación planteados, infracción del artículo 9.3 de la Ley Orgánica 1/1982 en materia de perjuicio causado no puede prosperar; La cuantía de la indemnización es un extremo que corresponde fijar al órgano jurisdiccional de instancia, ajeno a la casación, a no ser que se hayan quebrantado las bases jurídicas o parámetros legales para el cálculo de las mismas, circunstancia no concurrentes en el caso.

Procede en consecuencia, desestimar los motivos de los recursos y declarar no haber lugar al mismo, con imposición de costas causadas en el presente recurso a las partes recurrentes de conformidad a lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 398 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en relación al artículo 394 del mismo texto legal.

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

#### FALLO

Primero.- Que debemos declarar y declaramos NO HABER LUGAR A LOS RECURSOS DE CASACIÓN interpuestos por la representación procesal de la entidad "Antena 3 Televisión S.A." Y "Canal Mundo Producciones Audiovisuales S.A." contra la sentencia dictada por la Sección 19<sup>a</sup> de la Audiencia Provincial de Madrid, en fecha 3 de abril de 2007 que SE CONFIRMA.

Segundo.- Condenamos a las partes recurrentes "Antena 3 Televisión S.A." Y "Canal Mundo Producciones Audiovisuales S.A." al pago de las costas causadas en el presente recurso.

Tercero.- Líbrese a la mencionada Audiencia certificación correspondiente, con devolución de los autos y rollo de apelación remitidos.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la COLECCIÓN LEGISLATIVA pasándose al efecto las copias necesarias, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.- Xavier O'Callaghan Muñoz.- José Ramon Ferrandiz Gabriel.- Antonio Salas Carceller.- Rubricados. Publicación.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el EXCMO. SR. D. Xavier O'Callaghan Muñoz, 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.


**TS CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

2010/53555

TS Sala 3ª, Sección: 2, Sentencia 4 febrero 2010. Ponente: D. Angel Aguillo Avilés

## Sanción anulada por la simple constatación de la falta de ingreso de la deuda

*Se estima en parte la casación planteada contra la sentencia que desestimó el recurso interpuesto frente a la Resolución del TEAC, estimatoria parcial de la reclamación formulada contra el Acuerdo de la AEAT, que confirma la propuesta de regularización derivada del Acta de disconformidad incoada en relación con el Impuesto sobre Sociedades, y se anula la sanción impuesta pues no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de ingreso de la deuda tributaria, porque el mero hecho de dejar de ingresar no constituía en la Ley General Tributaria, ni constituye ahora, infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad.*

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpone por la mercantil Quesos Forlasa, S.A. contra la Sentencia de 24 de mayo de 2004, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso del citado orden jurisdiccional núm. 667/2002, en el que se impugnaba la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de febrero de 2001, que estimó parcialmente la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el Acuerdo de la Inspectoría-Jefe de la Oficina Nacional de Inspección (O.N.I.) del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria, de fecha 26 de diciembre de 1997, que confirmó sustancialmente la propuesta de regularización derivada del Acta de disconformidad (núm. 61704274) incoada a la actora el 31 de julio de 1997, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1993.

Como se ha explicitado en los Antecedentes, la referida Sentencia alcanzó, por lo que a la resolución de este proceso interesa, tres conclusiones. En primer lugar, que la remuneración satisfecha al Consejero Delegado de Quesos Forlasa, S.A. en el ejercicio 1993 no resultaba deducible en el Impuesto sobre Sociedades porque, pese a que el art. 130 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (L.S.A.), y el art.

13.ñ) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, L.I.S.), autorizaban que dicha remuneración fuera fijada por la Junta de Accionistas, la Sala entendió que ésta debía emitir un “pronunciamiento expreso, claro, explícito y terminante” sobre el particular, lo que no habría sucedido en este caso (FD Séptimo); en segundo lugar, que “el hecho de que existan créditos que a efectos contables puedan considerarse de dudoso crédito (sic) y justifican la dotación de la oportuna provisión, no es suficiente para que sean deducibles a efectos fiscales, ya que para que se considere un crédito de dudoso cobro a efectos fiscales es necesario que esté debitamente justificado” (art. 13 de la L.I.S.), y “se dé alguna de las circunstancias previstas en el artículo 82” del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (R.I.S.), lo que tampoco habría acontecido (FD Sexto); y, en tercer lugar, en fin, que la sanción impuesta a Quesos Forlasa, S.A. era conforme a Derecho, dada la “inexistencia de una discrepancia razonable” de la norma, y porque la actora dejó de “ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados parte importante de la deuda tributaria”, sin que haya “acreditado la existencia de criterios interpretativos discordantes con los establecidos en las resoluciones que se revisan en el presente litigio” (FD Noveno).

SEGUNDO.- Como también hemos expresado en los Antecedentes, Quesos Forlasa, S.A. funda el recur-

so de casación contra la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de mayo de 2004 en ocho motivos, el primero, tercero y quinto formulados al amparo del art. 88.1.c) de la LJCA, y el resto bajo la letra d) del mismo. Y así, en los motivos Primero, Tercero y Quinto, al amparo del art. 88.1.c) LJCA, alega que la citada resolución judicial habría infringido los arts. 33.1 y 67.1 de la LJCA, así como el art. 24.1 CE, al incurrir en incongruencia en relación con tres cuestiones que fueron sometidas a su consideración; como motivo segundo, denuncia que la Sentencia impugnada, al rechazar la deducción en el Impuesto sobre Sociedades de la participación en beneficios abonada al Consejero Delegado de la empresa, vulneraría el art. 9.3 CE, el art. 13.ñ) de la L.I.S., el art. 2 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (R.G.I.T.), así como los arts. 6 y 7 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (R.R.M.); como cuarto motivo de casación, la representación procesal de Quesos Forlasa, S.A. denuncia la lesión de los arts. 11 de la L.I.S. y 72 del R.I.S. que se habría producido al negarse la deducibilidad de la provisión por depreciación de cartera dotada en 1993 por las filiales Forlasa Madrid y Malagueña de Quesos S.A.; en el sexto motivo de casación, la entidad demandante argumenta que se ha infringido el art. 26.Uno.Segundo de la L.I.S. al estimarse que no resulta aplicable la deducción en la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades de 1993 prevista en dicho precepto como consecuencia de las aportaciones antes citadas; como séptimo motivo de casación, que se articula al amparo del art. 88.1.d) LJCA, la actora alega la infracción del art. 26.Uno.Segundo, letra b), de la L.I.S., al no haberse admitido la deducción en la cuota prevista en dicho precepto como consecuencia de las inversiones que habría realizado durante el ejercicio 1993 en campañas publicitarias y estudios de prospección de mercados; y finalmente, como octavo motivo de casación, al amparo del art. 88.1.d) LJCA, la entidad recurrente alega la vulneración del art. 79 a) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (L.G.T.) y, sobre todo, del art. 25 CE, al considerar que la Administración tributaria le ha impuesto -y la Sentencia impugnada ha confirmado- una sanción sin que pueda apreciarse la existencia de la culpabilidad.

Por su parte, frente a dicho recurso, el Abogado del Estado presentó escrito oponiéndose a cada uno de los motivos citados, solicitando se dicte Sentencia que declare no haber lugar al recurso planteado, por las razones que se han expuesto en los Antecedentes.

TERCERO.- Descritos someramente los términos en los que se

plantea el debate, procede examinar los diversos motivos de casación alegados por la representación procesal de Quesos Forlasa, S.A. Como hemos señalado, como motivos Primero, Tercero y Quinto, al amparo del art. 88.1.c) LJCA, la citada entidad alega que la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de mayo de 2004 habría lesionado los arts. 33.1 y 67.1 de la LJCA, así como el art. 24.1 CE, al incurrir en incongruencia en relación con tres cuestiones que fueron sometidas a su consideración, en particular, la deducibilidad:

1) De la retribución satisfecha al Consejero Delegado.

2) De la dotación a la provisión por depreciación de la cartera de valores.

3) De determinados gastos - todos ellos previstos en el art. 26 L.I.S.- que se habrían efectuado en la adquisición de “participaciones de sociedades extranjeras”, en “propaganda y publicidad” y en la “apertura de prospección de mercados” en el extranjero. En relación con la primera de las cuestiones citadas la Sentencia adolecería de incongruencia por error porque, pese a que el único asunto que se discutía en el proceso era el de si, para que la participación en beneficios satisfecha a los administradores sea deducible en el Impuesto sobre Sociedades, es preciso que se especifique dicha participación en los estatutos sociales -planteamiento de la Administración-, o bien basta con que aquélla sea aprobada por la Junta de accionistas -tesis de la actora-, en el fundamento de derecho Sexto se habría “resuelto el recurso considerando que la retribución del Consejero Delegado no fue aprobada expresamente por la Junta General de Accionistas, cuando precisamente ese hecho era no controvertido por las partes” (pág. 6). También habría incurrido la Sentencia impugnada en incongruencia por error respecto de la segunda de las cuestiones citadas, al confundir en el fundamento de derecho Sexto la dotación a la provisión por depreciación de la cartera de valores cuya deducibilidad se reclamaba con una dotación a la provisión por insolvencias. Y, en fin, la resolución judicial impugnada padecería, pura y simplemente, incongruencia omisiva, al no contener ningún pronunciamiento respecto de la deducibilidad en la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades de determinadas inversiones realizadas en el extranjero que reclamaba la entidad demandante al amparo del art. 26 de la L.I.S.

Pues bien, para examinar conjuntamente estos motivos de casación, conviene recordar que, conforme viene señalando el Tribunal Constitucional, “(e)l vicio de incongruencia, entendido como desajuste entre el fallo judicial y los términos en que las partes han formulado sus pretensiones, concediendo más o menos o cosa distinta de lo pedido, puede en-

trañar una vulneración del principio de contradicción constitutiva de una efectiva denegación del derecho a la tutela judicial siempre y cuando la desviación sea de tal naturaleza que suponga una sustancial modificación de los términos en los que discurrió la controversia procesal” (STC 44/2008, de 10 de marzo, FJ 2), o, dicho de otro modo, cuando “por dejar imprejuizada la pretensión oportunamente planteada, el órgano judicial no tutela los derechos e intereses legítimos sometidos a su jurisdicción, provocando una denegación de justicia” (STC 167/2000, de 18 de julio, FJ 2).

Dentro de la incongruencia, la llamada incongruencia omisiva o ex silentio “se produce cuando el órgano judicial deja sin contestar alguna de las pretensiones sometidas a su consideración por las partes, siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución, y sin que sea necesaria, para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva, una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de las alegaciones que se aducen por las partes como fundamento de su pretensión, pudiendo bastar, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita respecto de alegaciones concretas no sustanciales” (STC 44/2008, cit., FJ 2).

De este modo, “es preciso ponderar las circunstancias concurrentes en cada caso para determinar si el silencio de la resolución judicial representa una auténtica lesión del art. 24.1 CE o, por el contrario, puede interpretarse razonablemente como una desestimación tácita que satisface las exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva” (SSTC 167/2007, cit., FJ 2; 176/2007, de 23 de julio, FJ 2; y 29/2008, de 20 de febrero, FJ 2).

En suma, “la falta de respuesta no debe hacerse equivaler a la falta de respuesta expresa, pues los requisitos constitucionales mínimos de la tutela judicial pueden satisfacerse con una respuesta tácita, que se produce cuando del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución pueda deducirse razonablemente no sólo que el órgano judicial ha valorado la pretensión deducida sino, además, los motivos fundamentadores de la respuesta tácita” (STC 180/2007, de 10 de septiembre, FJ 2; en el mismo sentido, STC 138/2007, de 4 de junio, FJ 2). En esta línea se ha pronunciado, asimismo, este Tribunal Supremo en numerosas Sentencias (entre las últimas, la de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 9 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 2886/2006), FD Segundo; y la Sentencia de esta Sección de 30 de octubre de 2008 (rec. cas. núm.

501/2006), FD Tercero), así como el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en las Sentencias de 9 de diciembre de 1994 (asunto Hiro Balani c. España), §§ 27 y 28, y de 9 de diciembre de 1994 (asunto Ruiz Torrija c. España), §§ 29 y 30.

Por lo que respecta a la llamada incongruencia mixta o por error, el Tribunal Constitucional viene señalando que ésta se produce en los supuestos en los que, “por error de cualquier género sufrido por el órgano judicial, no se resuelve sobre la pretensión o pretensiones formuladas por las partes en la demanda o sobre los motivos del recurso, sino que equivocadamente se razona sobre otra pretensión absolutamente ajena al debate procesal planteado, dejando al mismo tiempo aquélla sin respuesta” (entre las últimas, SSTC 44/2008, de 10 de marzo, FJ 2; STC 255/2007, de 17 de diciembre, FJ 3; 216/2007, de 8 de octubre, FJ 2; 30/2007, de 12 de febrero, FJ 5; 276/2006, de 25 de septiembre, FJ 2; y 166/2006, de 5 de junio, FJ 5).

CUARTO.- Una vez recordada la doctrina sobre el vicio de incongruencia ex silentio y por error, debemos seguidamente reconocer que las cuestiones a las que alude la entidad recurrente en el recurso fueron efectivamente planteadas ante el Tribunal de instancia. En particular, consta en el escrito de formalización de la demanda contencioso-administrativa, presentado el 26 de noviembre de 2001, que Quesos Forlasa, S.A. formuló al órgano judicial alegaciones acerca de, entre otras, las siguientes cuestiones:

a) La “(i)mprocedencia de la regularización propuesta por exceso de dotación a la provisión por depreciación de la cartera de valores” en relación con las sociedades Forlasa Madrid y Malagueña Quesos, S.A. (págs. 37 a 55).

b) La “(d)edución empresas exportadoras” (págs. 56 a 101), en particular, la deducción por “gastos de publicidad satisfechos en el extranjero” (págs. 66 a 83), por inversiones en la “prospección de mercados” (págs. 83 y 84) y por la “adquisición de participaciones de sociedades extranjeras” (art. 85 a 101).

Hecha la anterior constatación, a la luz de la jurisprudencia antes sintetizada, debe rechazarse que la Sentencia impugnada haya incurrido en incongruencia por error en relación con la deducibilidad de la participación en beneficios satisfecha al Consejero Delegado de Quesos Forlasa, S.A. Ciertamente, como señala la entidad recurrente, la Inspección de los Tributos, partiendo:

a) De que los arts. 13.ñ) de la L.I.S., 121.d) del R.I.S. y 130 de la L.S.A. (anterior art. 74 L.S.A. de 1951) exigen que las retribuciones de los administradores sean fijadas en los estatutos.

b) De que “en los estatutos sociales vigentes en el ejercicio que se comprueba, no est(aba) expresamente concretado el porcentaje de participación en beneficios del Consejero-Delegado, único con derecho a participar en los beneficios”.

c) En fin, de que el art. 17 de dichos estatutos “deja(ba) libertad a la Junta para la fijación de la participación en beneficios del Consejero Delegado”, concluyó que dicha “indeterminación implica(ba) su no obligatoriedad como gasto e imp(edía), por tanto, su deducibilidad” (Acuerdo de liquidación de 26 de diciembre de 1997); decisión que fue corroborada por el T.E.A.C. en la Resolución de 23 de febrero de 2001 (FD Sexto). Y, frente a la citada tesis, Quesos Forlasa, S.A., en esencia, con fundamento en Sentencias de la propia Audiencia Nacional, sostuvo que para que la participación en beneficios de los administradores resultara deducible en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades bastaba con que dicha participación fuera fijada por el “órgano competente” al que alude el art. 13.ñ) de la L.I.S., esto es, la Junta de accionistas.

Planteado, sustancialmente, en estos términos, el debate sobre la citada cuestión, no es cierto que la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de mayo de 2004 haya modificado los términos del debate procesal. Al contrario, partiendo de que, tal y como mantenía la entidad recurrente, conforme al art. 13.ñ) de la L.I.S. - que, en este concreto punto sería más flexible que el art. 130 de la L.S.A. -, basta con que sea la Junta General de Accionistas de la sociedad la que fije la participación en beneficios del Consejero Delegado para que ésta resulte deducible en el Impuesto sobre Sociedades, niega, sin embargo, que este extremo haya sido “acreditado”, puesto que el acuerdo de “otorgar una determinada retribución a los consejeros” no se había “configurado como un punto concreto y determinado del orden del día de la indicada Junta General”, por lo que dicha Junta no emitió, como era preciso, “un pronunciamiento expreso, claro, explícito y terminante al respecto” (FD Octavo). Pronunciamiento este, razonado, razonable (aunque, como después diremos, erróneo) y, desde luego, congruente, que, frente a lo que alega la representación procesal de Quesos Forlasa, S.A., no puede afirmarse que vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva de la recurrente.

La conclusión, sin embargo, no puede ser la misma en relación con las otras dos cuestiones a las que alude la representación procesal de Quesos Forlasa, S.A. En efecto, de un lado, es evidente que la Sentencia incurre en incongruencia por error cuando, pese a que la cuestión planteada por las partes fue la de si, al amparo del art. 72 del R.I.S., resultaba deducible en la base imponible

del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1993 determinadas cantidades dotadas por la entidad recurrente a la provisión por depreciación de la cartera de valores -así consta en el Informe anexo al Acta núm. 61704274, en el Acuerdo de liquidación de 26 de diciembre de 1997, en la Resolución del T.E.A.C. de 23 de febrero de 2001 (FD Sexto), y así lo reconoce el propio órgano judicial en el fundamento de derecho Segundo de la Sentencia impugnada-, en el fundamento de derecho Sexto de la resolución impugnada se responde que “el hecho de que existan créditos que a efectos contables puedan considerarse de dudoso crédito y justifican la dotación de la oportuna provisión, no es suficiente para que sean deducibles a efectos fiscales, ya que para que se considere un crédito de dudoso cobro a efectos fiscales, es necesario que esté debidamente justificado (artículo 13 de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades) y se de alguna de las circunstancias previstas en el artículo 82 del Reglamento del Impuesto de Sociedades”. “Respecto a Forlasa Madrid, ha quedado acreditado que, según los balances, los Fondos propios de la entidad experimentan una evolución positiva, de 13.556.402 ptas. en diciembre de 1992 a 9.807.120 ptas. en diciembre de 1993. Por lo que hay que concluir que la participación de la hoy recurrente no experimentó durante 1993 depreciación alguna que provisionar a efectos fiscales conforme a lo dispuesto en el artículo 72.3 del RIS. En lo referente a Malagueña de Quesos, S.A., la reclamante alega que los fondos propios a 28 de enero de 1993, en que se aprobó la liquidación de la sociedad ascendía a 13.779.794 ptas. que debía de estar provisionados así como que el principio de independencia de ejercicios ha de interpretarse de manera flexible. Pues bien, a pesar de la disolución de la entidad, subsistía la inversión en la misma en el balance del ejercicio 1995 y no puede imputarse pérdida en el ejercicio 1993 de acuerdo con los artículos 11, 21 y 22 de la Ley 61/78” (sic).

Y, de otro lado, resulta asimismo palmario que la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de mayo de 2004 incurre en incongruencia omisiva porque, pese a que en su fundamento de derecho Segundo reconoce que una de las “alegaciones de la recurrente, en apoyo de las pretensiones articuladas” en el procedimiento era -citamos textualmente- la “(d)edución empresas exportadoras”, ningún pronunciamiento explícito o implícito puede hallarse en la resolución judicial sobre este particular.

La apreciación del vicio de incongruencia en relación con la deducibilidad de la dotación a la provisión por depreciación de valores, así como de la deducibilidad de las inversiones que se dicen realizadas en publicidad, en la prospección de mercados en el extranjero, y por la



pretendida adquisición de participaciones de sociedades extranjeras, nos obliga a resolver lo que corresponda sobre dichas cuestiones dentro de los términos en que aparece planteado el debate, según establece el art. 95.2, apartados c) y d) de la LJCA.

QUINTO.- Pero antes, una vez que hemos rechazado que la Sentencia de 24 de mayo de 2004 incurra en incongruencia por error en relación con la cuestión de la remuneración del Consejero-Delegado de la entidad Quesos Forlasa, S.A., procede examinar si, como denuncia dicha entidad al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA, al denegar la resolución recurrida la deducción en el Impuesto sobre Sociedades de la participación en beneficios abonada a dicho administrador, está vulnerando el art. 9.3 de la CE, el art. 13.ñ) de la L.I.S., el art. 2 del R.G.I.T. y los arts. 6 y 7 del R.R.M.

Como hemos señalado, mientras que la Administración tributaria consideró que, en virtud de los arts. 13.ñ) de la L.I.S., 121.d) del R.I.S. y 130 de la L.S.A. (anterior art. 74 L.S.A. de 1951), para que resulte deducible en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades los estatutos de la sociedad deben concretar el porcentaje de participación en los beneficios, por el contrario, la entidad recurrente sostiene que, conforme al citado art. 13.ñ) de la L.I.S. - que sería más flexible que el art. 130 de la L.S.A.-, basta con que sea "el órgano competente" -la Junta de Accionistas- el que fije dicho porcentaje.

La Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, asumiendo básicamente la tesis de la actora, mantiene, sin embargo, que la deducción no resulta procedente porque es preciso que "la Junta General de Accionistas, emita un pronunciamiento expreso, claro, explícito y terminante al respecto", y en este caso ratificó el acuerdo del Consejo de Administración de otorgar una determinada retribución al Consejero-Delegado "de forma tácita o implícita, mediante la aprobación de las cuentas generales del ejercicio".

La cuestión que plantea el recurrente en este segundo motivo de casación ha sido ya resuelta en dos recientes Sentencias de esta Sección de 12 de noviembre de 2008 (rec. cas. núms. 2578/2004 y 3991/2004), que sientan una doctrina a la que debemos necesariamente atenarnos. Para recordar esta doctrina, tal y como hicimos en las dos resoluciones citadas, conviene comenzar precisando cuáles son las normas mercantiles y tributarias aplicables a las retribuciones de los administradores de las sociedades anónimas. A este respecto, y por lo que aquí interesa, debe recordarse, en primer lugar, que, en el ámbito del derecho mercantil, el art. 130 de la L.S.A. dispone con carácter general que "(l)a retribución de los administradores deberá ser fijada

en los estatutos", y que "(c)uando consista en una participación en las ganancias, sólo podrá ser detraída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento, o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido"; en segundo lugar, que, en la línea del anterior, el art. 9 de la L.S.A. establece que "en los estatutos que han de regir el funcionamiento de la sociedad se hará constar" el "sistema de su retribución" de los administradores, "si la tuvieren"; y, en fin, que el art. 124.3 del R.R.M., después reiterar el mandato del precepto anterior, especifica que, en el caso de las sociedades anónimas "(s)alvo disposición contraria de los estatutos, la retribución correspondiente a los administradores será igual para todos ellos".

Por lo que respecta a la normativa tributaria, hay que tener presente que el art. 13 de la L.I.S., después de señalar que "(p)ara la determinación de los rendimientos netos se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquellos", enumeraba una serie de gastos entre los que, a los efectos de la resolución de este proceso, debe destacarse "(l)as participaciones de los administradores en los beneficios de la entidad, siempre que sean obligatorias por precepto estatutario, o este acordadas por el órgano competente, y no excedan del diez por ciento de los mismos" (letra ñ); previsión que se limitaba a reproducir el art. 121.d) del R.I.S.

SEXTO.- Una vez fijado el derecho que resulta o pudiera resultar aplicable, debemos comenzar poniendo de manifiesto que, a la luz de las normas tributarias citadas, ninguna de las partes discute (la Inspección de los Tributos lo puso de manifiesto explícitamente en el Acuerdo de liquidación) que para que las remuneraciones satisfechas a los administradores constituyan un gasto deducible en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades es preciso que puedan calificarse como un gasto "obligatorio" y, por ende, "necesario" para obtener los rendimientos de la sociedad, dado que las meras liberalidades no pueden ser objeto de deducción (art. 14.f) de la L.I.S.; sobre esta cuestión nos hemos pronunciado recientemente en las Sentencias de 6 de noviembre de 2008, dictadas en los recursos de casación núms. 1003/2006 y 1012/2006).

Ahora bien, no existiendo dudas sobre este punto, mientras que la Administración tributaria estimó que, para que pueda considerarse como un gasto obligatorio, la remuneración de los administradores de la sociedad debe estar fijada necesariamente en los estatutos de ésta, tanto la entidad recurrente como el Tribunal de instancia entienden que, con-

forme a la literalidad del art. 13.ñ) de la L.I.S. -que, en este concreto punto, sería más flexible que el art. 130 de la L.S.A.-, para que dichas retribuciones sean deducibles no es preciso que estén recogidas en los estatutos, sino que basta con que hayan sido aprobadas por el "órgano competente", que no sería otro que la Junta General; aunque la Audiencia Nacional va más allá que la actora al precisar que es necesario en todo caso que este último órgano "emita un pronunciamiento expreso, claro, explícito y terminante" sobre el particular.

Pues bien, tal y como dijimos en las dos Sentencias de 12 de noviembre de 2008 "es claro, sin embargo, que las tesis de la Sentencia de instancia y de la entidad recurrente deben ser rechazada de plano, dado que, conforme ya ha señalado esta Sala y Sección, con rotundidad tal que no admite lugar a equívocos, a efectos tributarios, para que sea considerada gasto fiscalmente deducible

■

*"...yerra también la Sala de instancia cuando funda la necesidad de confirmar la sanción impuesta en la falta de explicación de la obligada tributaria sobre el criterio de interpretación discrepante que tuvo en consideración."*

■

la remuneración de los miembros del Consejo de Administración debe estar fijada, en todo caso y sin excepción alguna, en los estatutos de la sociedad. En particular, al interpretar el citado art. 13.ñ) de la L.I.S., señalamos en la Sentencia de 17 de octubre de 2006 (rec. cas. núm. 3846/2001) que -conviene precisarlo desde ahora-, a la vista de lo dispuesto en los arts. 9 y 130 de la L.S.A., antes transcritos, "la retribución de los administradores debe ser fijada, en su caso, por los estatutos, por lo que si omiten toda referencia a la retribución ha de entenderse que el cargo es gratuito, línea que se consagra en el art. 66.1 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada de 1995, al declarar que el cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución"; doctrina esta que, trayendo a colación el pronunciamiento antes citado, hemos vuelto a reiterar en el fundamento de derecho Tercero de la reciente Sentencia de 6 de febrero

de 2008 (rec. cas. núm. 7125/2002)" (FFDD Quinto y Noveno).

Como puede apreciarse, hemos identificado expresamente la fuente de la que proviene la referida exigencia no únicamente en el art. 13.ñ) de la L.I.S., sino también, y muy especialmente, en las normas de derecho mercantil (los arts. 9 y 130 de la L.S.A.). Como señalamos en nuestras Sentencias de 12 de noviembre de 2008 (FFDD Quinto y Noveno), esta precisión que acabamos de hacer no es baladí, fundamentalmente, por dos razones. En primer lugar, "porque estas últimas normas reclaman la intervención de los estatutos en cualquier caso, y, como se desprende de su dicción literal, el citado art. 13.ñ) de la L.I.S. sólo alude a las hipótesis en que dichos pagos tienen lugar en forma de "participaciones de los administradores en los beneficios de la entidad", siendo así que, como resulta obvio, "este último es sólo uno de los sistemas posibles de remuneración a los miembros del Consejo de Administración". Pero, sobre todo, en segundo lugar, porque, precisamente, en las Sentencias antes citadas esta Sección ha rechazado expresamente la interpretación del art. 13.ñ) de la L.I.S. que en el presente proceso mantiene, en la línea de la Audiencia Nacional, la representación de Quesos Forlasa, S.A. -esto es, la posibilidad de que sea la Junta General la que fije las retribuciones de los administradores-, con fundamento en la necesidad de respetar la norma mercantil. Efectivamente, en nuestra Sentencia de 17 de octubre de 2006 negamos que el art. 13.ñ) de la L.I.S. resulte "más flexible" que el art. 130 de la L.S.A. al permitir la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las participaciones en beneficios de los administradores que estén, bien fijadas en los estatutos, bien "acordadas por el órgano competente", porque "aunque una primera lectura del precepto fiscal parece admitir un sistema alternativo para que las retribuciones sean gasto deducible, pues declaraba deducibles a las participaciones de los administradores, siempre que sean obligatorias por precepto estatutario, y en forma disyuntiva se admite también la deducción cuando la participación esté acordada por órgano competente, que en el caso de las sociedades de capital es la Junta General, el respeto a la ley mercantil, que impide a la Junta General retribuir a los administradores al margen de lo dispuesto en los estatutos, nos lleva a interpretar que cuando la Ley y Reglamento se referían a "órgano competente", estaban pensando en entidades distintas de las reguladas por la Ley de Sociedades Anónimas" (FD Tercero; reitera esta doctrina la Sentencia de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero). "Por tanto -señalábamos en dicha Sentencia-, y por lo que respecta a las sociedades anónimas, ha de concluirse que la Junta de accionistas no es competente para regular la retribución de los administradores, si nada establecen los esta-

tutos, debiéndose aprobar la consiguiente modificación de los mismos para que el cargo sea retribuido". En definitiva -remataba, para evitar cualquier equívoco, la Sentencia-, no cabe compartir las tesis de quienes mantienen "que la norma tributaria es más flexible a la hora de recoger la fuente u origen de la atribución de las participaciones en los beneficios, estimándose, en cambio, que el criterio acertado es el de la sentencia que se impugna, debiéndose concluir que cuando el sujeto pasivo es una sociedad anónima sólo es posible la deducción fiscal si la participación en los beneficios es obligatoria por precepto estatutario" (FD Cuarto, in fine; y Sentencia de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero).

Concluyendo, como señalamos en nuestras Sentencias de 12 de noviembre de 2008 (FFDD Quinto y Noveno), "a efectos fiscales, en virtud de las normas mercantiles y tributarias, la posibilidad de retribuir a los administradores de sociedades anónimas y, como consecuencia, considerar el carácter obligatorio de dichos pagos, depende en todo caso de que estos últimos estén previstos en los estatutos sociales.

El protagonismo que la L.S.A. reclama de los estatutos en este concreto punto, según ha venido afirmando la Dirección General de Registros y del Notariado (D.G.R.N.), en lo que ya constituye una cláusula de estilo, está "en armonía con su naturaleza de norma rectora de la estructura y funcionamiento de la entidad y con la exigencia de plenitud y especificación en sus determinaciones y para garantía de los legítimos intereses de los socios actuales y futuros" (entre otras, Resoluciones de 20 de febrero de 1991 (BOE de 5 de marzo de 1991), FD 3; y de 26 de julio de 1991 (BOE de 5 de septiembre de 1991), FD 2). Desde el punto de vista estrictamente fiscal, interesa únicamente observar que la previsión estatutaria es la que permite determinar que para la sociedad esa remuneración -y no otra- es obligatoria, o, dicho de manera más precisa, que el gasto, de conformidad con el art. 13 de la L.I.S., puede calificarse como necesario para el ejercicio de la actividad y no -total o parcialmente- como una liberalidad".

SÉPTIMO.- No siendo, como hemos dicho, cuestionable la necesidad de que la remuneración de los administradores venga determinada en los estatutos de la sociedad para que puedan ser considerados fiscalmente deducibles, la cuestión gira en torno a precisar cuándo puede considerarse que dicha retribución aparece efectivamente fijada y, por ende, debe considerarse obligatoria. En este sentido, comenzamos poniendo de manifiesto en las referidas Sentencias de 12 de noviembre de 2008 (FFDD Sexto y Décimo) que para considerar que la remuneración de los administradores es un gasto obligatorio a efectos de su deducibilidad en el Im-

puesto sobre Sociedades no basta con que los estatutos sociales hagan una mención a las mismas, sino que, además, como ha señalado la Sentencia de la Sala Primera de este Tribunal de 21 de abril de 2005 (rec. cas. núm. 249/2005), "la retribución de los administradores ha de constar en los estatutos con certeza y no ser contraria a lo dispuesto" en el art. 130 de la L.S.A. (FD Tercero; recogen esta afirmación la Sentencia de la Sala Primera de 12 de enero de 2007 (rec. cas. núm. 494/2000), FD Tercero; y la Sentencia de esta Sala de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero), no pudiendo "modificarse por el Consejo de Administración, pues para hacerlo es necesario modificar los Estatutos en Junta General" (Sentencias de 21 de abril de 2005, cit., FD Tercero; de 12 de enero de 2007, cit., FD Tercero; y de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero).

Y para que pueda apreciarse que los estatutos establecen la retribución de los administradores "con certeza" es preciso que se cumplan, al menos, tres requisitos que especificamos en las Sentencias de 12 de noviembre de 2008 (FFDD Sexto y Décimo), de los cuales sólo dos de ellos es preciso subrayar ahora para la resolución de este proceso. El primero de ellos es que, como ha advertido la citada Sentencia de 21 de abril de 2005, los estatutos "han de precisar el concreto sistema retributivo", de manera que "(n)o es suficiente que la norma social prevea varios sistemas retributivos para los administradores, dejando a la junta de accionistas la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento" (FD Tercero; se citan las Resoluciones de la Dirección General de los Registros de 18 de febrero y 26 de julio de 1991; en el mismo sentido, Sentencias de 12 de enero de 2007, cit., FD Tercero; y de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero).

"Los Estatutos -en efecto- no pueden recoger los distintos sistemas legales de retribución y dejar a la junta la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento, sino que deben precisar el sistema retributivo a aplicar de modo que su alteración exigirá la previa modificación estatutaria" (FD Tercero; se citan las Resoluciones de la Dirección General de los Registros de 25 de marzo y 4 de octubre de 1991; en los mismos términos, Sentencia de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero).

Así lo ha puesto de manifiesto, por lo demás, la D.G.R.N. al señalar, por ejemplo, con fundamento en los arts. 9.h), in fine, y 130, ambos de la L.S.A., que "cuando se prevea retribución para los administradores", los estatutos "han de precisar el concreto sistema retributivo, de modo que su alteración exigirá la oportuna modificación estatutaria previa" (Resolución de 20 de febrero de 1991, cit., FD 3); que "(n)o es suficiente la mera previsión estatutaria de varios sistemas alternativos dejando al arbi-

trio de la Junta la determinación de cuál de ellos haya de aplicarse en cada momento" (Resolución de 26 de julio de 1991, cit., FD 2); y que "lo que resulta inexcusable, si se quiere retribuir a estos cargos, es la determinación estatutaria clara e inequívoca del específico sistema de retribución que podría aplicarse, definido de modo preciso, completo y ajustado a los límites legales" (Resolución de 17 de febrero de 1992 (BOE de 14 de mayo de 1992), FD 3). En suma, en primer lugar, aunque las sociedades anónimas pueden optar por diferentes sistemas de retribución, sea cual fuere la modalidad por la que se opte -una remuneración fija, una cantidad variable, o un sistema mixto que combine los anteriores-, ésta debe quedar reflejada claramente en los estatutos de la entidad.

Ahora bien, como asimismo recalábamos en las tantas veces citadas Sentencias de 12 de noviembre de 2008 (FFDD Sexto y Décimo), es evidente que con la mera designación en los estatutos de la "forma de retribución" no se cumple el mandato legal. Además, en segundo lugar, en el supuesto de que el sistema elegido sea el variable, y -como aquí acontece- se concrete en una participación en los beneficios de la sociedad, contrariamente a lo que mantiene la representación procesal de Quesos Forlana, S.A., no basta con la fijación de un límite máximo de esa participación, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los estatutos. Así lo ha afirmado en términos contundentes esta Sección cuando, en las Sentencias de 17 de octubre de 2006 (FD Cuarto) y de 6 de febrero de 2008 (FD Tercero), varias veces citadas, ha dejado claro que "cuando la retribución se basa en una participación en los beneficios los estatutos deben determinar concretamente la participación, condicionándose la detracción a la cobertura de determinadas atenciones".

En este sentido, y para el ámbito estrictamente mercantil, la D.G.R.N. ha indicado que no es "suficiente la mera previsión de un límite máximo de retribución sin indicar cuál será el contenido de ésta" (Resolución de 20 de febrero de 1991, cit., FD 3); y que "la medida de retribución de los administradores que consista en una participación en las ganancias, es decir, el tanto por ciento en que se cifra, debe constar en los estatutos con toda certeza, y ser también claramente determinable su base", porque, en otro caso "la inseguridad de la fijación, sobre su propia variabilidad, podría redundar (tanto en perjuicio de los administradores", "como de los propios accionistas -y especialmente de los minoritarios, cuya participación podría eventualmente verse afectada por la decisión de la mayoría de atribuir una participación elevada a los administradores-", "además de que las cautelas que introduce la ley, al exigir que

sea cubiertas determinadas atenciones que estima preferentes (cfr. art. 130 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas) no quedarían completadas sin una exacta fijación de la participación en los beneficios" (Resolución de 6 de mayo de 1997 (BOE de 30 de mayo de 1997), FD 2).

OCTAVO.- Una vez señalados algunos -sólo algunos- de los requisitos que deben cumplirse necesariamente en la fijación en los estatutos de las sociedades anónimas de las remuneraciones de sus administradores para que éstas constituyan un gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, procede comprobar si los estatutos de Quesos Forlana, S.A. cumplen fielmente con las referidas exigencias. Y, para este menester, es conveniente recordar que el art. 17 de dichos estatutos dispone que "(e)l cargo de Consejero será gratuito salvo cuando se desempeñen funciones de Consejero-Delegado, en que será retribuido. La remuneración, en este caso será fijada por la Junta General, debiendo consistir en una participación en beneficios, con las limitaciones que, al efecto establece la Ley, y sin que la participación pueda exceder del 10 por ciento de los beneficios sociales".

Por otro lado, interesa asimismo señalar que consta en el expediente administrativo que el 25 de junio de 1994 la Junta General de Accionistas de Forlana, S.A. acordó la aprobación de Cuentas de 1993 y la "Participación en Beneficios" correspondientes a dicho año del Consejero-Delegado en una cuantía íntegra de 51.000.000 ptas., cantidad que se consignó en la cuenta "Remuneraciones a Consejeros".

Pues bien, de la mera lectura del precepto estatutario transcrito se desprende que, como mantuvo la Inspección de tributos, los estatutos de Quesos Forlana, S.A. no cumplen con los requisitos antes expuestos, que permitirían considerar deducibles en el Impuesto sobre Sociedades las remuneraciones del Consejero-Delegado de dicha sociedad. En efecto, ciertamente, en la medida en que el art. 17 dispone que cuando se desempeñen funciones de Consejero-Delegado el cargo "será retribuido", "debiendo consistir" dicha remuneración "en una participación en beneficios", es evidente que se está estableciendo estatutariamente con carácter obligatorio un sistema de retribución variable para el referido cargo.

La anterior constatación, sin embargo, no permite afirmar que los estatutos de Quesos Forlana, S.A. establezcan el sistema de retribución de los administradores de la sociedad "con certeza", porque tal sistema no está definido en términos tales que permitan sostener que las cantidades satisfechas por la actora en el ejercicio 1993 a su Consejero-Delegado eran obligatorias, necesarias y, por lo

tanto, deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, como hemos visto, el art. 17 de los estatutos de Quesos Forlasa, S.A. únicamente señala que la participación en beneficios que se satisfaga no podrá "exceder del 10 por ciento de los beneficios sociales", límite máximo dentro del cual será "la Junta General" la que, "con las limitaciones que, al efecto establece la Ley", decidirá la cuantía exacta.

Y ya hemos subrayado anteriormente que no basta con que los estatutos fijen un límite máximo de la participación en beneficios, sino que tanto la L.S.A. (así lo ha señalado la D.G.R.N.) como, desde luego, por lo que aquí interesa, el art. 13 de la L.I.S., exigen que el porcentaje de la misma esté perfectamente determinado.

No puede aceptarse que, tal y como sostiene la actora, la Inspección de los tributos, extralimitándose en sus competencias, haya calificado la documentación mercantil y declarado la nulidad del art. 17 de los estatutos de Quesos Forlasa, S.A. Como acertadamente señala el Abogado del Estado, la Administración tributaria no ha calificado ni cuestionado en ningún momento la validez del citado precepto estatutario, sino que se ha limitado a considerar que el mismo no cumple con los requisitos que, conforme a la norma tributaria -el art. 13 L.I.S.-, permiten la deducción de la remuneración de los administradores de sociedades anónimas en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Y, conviene subrayarlo ahora, eso es, exactamente, lo que hacemos ahora y lo que esta Sección se limitó a hacer en las Sentencias, ya citadas, de 12 de noviembre de 2008, en las que llegamos a la conclusión, no de que el precepto de los estatutos de la sociedad entonces concernida, que regulaba la retribución de los administradores, era nulo por ser contrario a la L.S.A. o al R.R.M. -decisión que, sin duda, hubiera excedido de las atribuciones que nos concede la LJCA-, sino, simplemente, que su contenido no permitía afirmar que la retribución satisfecha en el ejercicio examinado por dicho concepto -y no otra- era obligatoria; requisito éste -el de la obligatoriedad- ineludible, conforme al ordenamiento tributario -el citado art. 13, en conexión con el art. 14.f), ambos de la L.I.S.- para que un determinado gasto sea deducible en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

En este sentido, debemos concluir subrayando, una vez más, tal y como hicimos en las Sentencias de 12 de noviembre de 2008 (FFDD Séptimo y Undécimo), que, efectivamente, no corresponde a la Sala Tercera de este Tribunal decidir en este proceso acerca de la validez de los estatutos de Quesos Forlasa, S.A. desde la perspectiva estrictamente mercantil.

Pero sí poner de relieve que, frente a lo que plantea la representación de dicha sociedad, para que la remuneración a los administradores pueda considerarse como gasto necesario para obtener los ingresos y, por tanto, deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en virtud del art. 13 de la L.I.S., no basta con que dicho gasto -como ha sucedido en el caso enjuiciado- se haya efectivamente producido, sino que es conditio sine qua non que los estatutos de la sociedad hayan establecido su cuantía de forma determinada o perfectamente determinable; sin que en este momento -insistimos-, porque no lo requiere la resolución del presente proceso, sea preciso señalar si es o no, asimismo, condición suficiente, o si, por el contrario, se precisa la concurrencia de otra u otras adicionales relacionadas con la cuantía.

No cumpliendo los estatutos de Quesos Forlasa S.A. con el referido requisito, debe entenderse que la remuneración satisfecha por dicha entidad a su Consejero-Delegado en el ejercicio 1993 no resultaba deducible, por lo que el recurso de dicha sociedad debe ser desestimado en este punto.

NOVENO.- Como cuarto motivo de casación, al amparo del art. 88.1.d) LJCA, la representación procesal de Quesos Forlasa, S.A. alega que se han vulnerado los arts. 11 de la L.I.S. y 72 del R.I.S.; vulneración que se habría producido porque, frente al criterio de la Administración tributaria -que la Audiencia Nacional, con su silencio, viene a confirmar- la actora considera que sería deducible la dotación a la provisión por depreciación de la cartera dotada en 1993, en particular, por depreciación de las acciones poseídas en las entidades "Forlasa Madrid, S.A." y "Malagueña de Quesos, S.A." (pág. 19). El motivo, debe ser desestimado, por las razones que se exponen a continuación.

En relación con la entidad "Forlasa Madrid, S.A.", el recurrente defiende, por un lado, que el balance a tener en cuenta para calcular la provisión de la cartera del ejercicio 1993 ha de ser el último aprobado a la fecha de cierre del mismo, es decir, el balance relativo al ejercicio 1992, y, por otro, que la ampliación de capital llevada a cabo en el ejercicio 1992 para restablecer el equilibrio patrimonial de esta entidad supone un mayor valor de la participación, razón por la cual ha de tomarse en consideración a la hora de dotar la provisión, aunque las pérdidas correspondan a ejercicios anteriores.

A estos efectos, es preciso tener en cuenta que el principio contable de prudencia exige la contabilización de los beneficios cuando éstos se realizan, mientras que las pérdidas han de contabilizarse tan pronto resulten conocidas.

Tal y como señala la Sentencia de esta Sala de 28 de noviembre de 2007 (rec. cas. núm. 2460/2002), "las provisiones son una consecuencia del indicado principio y tienen por objeto:

1º) Cubrir determinados gastos, pérdidas o deudas probables o ciertas, pero indeterminadas en cuanto a su importe o en cuanto a la fecha en que se van a producir; en ese caso se denominan provisiones de pasivo, y forman parte del pasivo exigible de la empresa.

2º) Minorar el valor de los bienes y derechos que aparecen en el Balance, bien por haber disminuido el precio de mercado por debajo del valor

■

*"...llama poderosamente la atención que el órgano judicial afirme lacónicamente la "inexistencia de una discrepancia razonable" (FD Noveno) precisamente en relación con unas cuestiones (la dotación por depreciación a la cartera de valores y las inversiones en empresas exportadoras) sobre las que no ha respondido en absoluto, incurriendo, como hemos señalado en el fundamento de derecho cuarto, en incongruencia omisiva y por error."*

■

neto contabilizado, en el caso de los bienes, siempre que esa disminución no sea definitiva, o bien porque se teme no cobrar el importe de los derechos. En ambos casos se denominan provisiones de activo, y deben figurar en el activo del balance con signo negativo, si bien que cuando la disminución de valor es definitiva, se lleva directamente a resultados, y, como contrapartida, se rebaja el valor del elemento de activo correspondiente.

El artículo 100 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 2362/1982, de 15 de octubre, tras determinar en su apartado 1 que "para la determinación de los rendimientos netos se deducirán, en su

caso, de los ingresos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan", incluye en la enumeración del apartado 2, entre los que merecen tal consideración a:

"g) Las dotaciones a las provisiones". Y en el precepto dedicado específicamente a estas, es decir, el artículo 116, se señala que:

"1. Se incluirán como dotaciones del ejercicio a provisiones las que figuren debidamente contabilizadas y aplicadas a:... c) La "Provisión por depreciación de la cartera de valores", de conformidad con el art. 72 de este Reglamento".

El art. 71.2 del R.I.S., establece que "(c) cuando el valor de realización de los valores mobiliarios al cierre de ejercicio, a tenor de su cotización, valor de reembolso o valor según libros de sociedad participada, resulte inferior a su valor neto contable en la sociedad inversora, podrá ajustarse su valoración mediante la dotación de las provisiones a que se refiere el artículo siguiente".

Por su parte, el art. 72 del mismo texto reglamentario dispone que:

"1. Para determinar la provisión por depreciación de valores mobiliarios deducible, se operará como sigue:

a) Se tomará el valor de realización, al cierre del ejercicio, de los valores de que se trate, salvo que el precio de adquisición fuese menor, en cuyo caso se tomará éste.

b) De dicho valor se restará el menor del precio de adquisición o del valor de realización al inicio del ejercicio minorado a su vez por el importe de los derechos de suscripción enajenados en el ejercicio, de acuerdo con las normas del artículo 75 de este Reglamento. Deberán también tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en el ejercicio.

c) La diferencia obtenida, en menos o más según la letra anterior, se aumentará o disminuirá del saldo de la cuenta de provisión, con cargo o abono, respectivamente a resultados.

2. Las provisiones serán independientes para cada grupo homogéneo de valores, entendiéndose por tal el formado por todos los títulos emitidos para la misma Entidad con los mismos derechos y vencimientos, si los hubiere, y deberán lucir en cuenta separada, de carácter patrimonial, en el balance.

3. Las dotaciones a la provisión por depreciación de valores mobiliarios serán consideradas como saneamiento de activo en lo que exceda de la depreciación sufrida en el ejercicio por los valores de que se trate.

4. El saldo de la cuenta de provisión no podrá superar el valor contable de los títulos para los que se haya dotado, ni podrá tener carácter deudor”.

Los preceptos anteriores se han de poner en relación con lo dispuesto en los arts. 187 y 195 de la L.S.A., y la Norma de Valoración 8ª 2 del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, Norma de acuerdo con la cual, a las participaciones en el capital de empresas del grupo se les aplica el valor teórico contable de las mismas a efectos de dotar la correspondiente provisión, es decir, la dotación a la provisión se ha de realizar atendiendo a la evolución de los fondos propios de la sociedad participada, lo que implica, en aquellos ejercicios distintos del de adquisición, comparar el valor teórico contable al inicio y al final del ejercicio.

Pues bien, partiendo del bloque normativo citado, es evidente que el motivo ha de ser desestimado, ya que, en virtud del principio de independencia de ejercicios, la dotación a la provisión fiscalmente deducible es la que refleja única y exclusivamente la depreciación correspondiente a ese ejercicio y no a otro distinto.

Por eso, para calcular en el año 1993 la provisión por depreciación del 98,5% del capital social que “Quesos Forlasa, S.A.” poseía de “Forlasa Madrid, S.A.” ha de tenerse en cuenta el valor teórico contable de esta entidad a 1 de enero de 1993, valor que coincidirá con el resultante del balance cerrado a 31 de diciembre de 1992, y el valor teórico contable a 31 de diciembre de 1993. No puede tenerse en cuenta exclusivamente, como sostiene la recurrente, el balance correspondiente al ejercicio 1992, por más que éste resulte ser el último aprobado a la fecha de cierre del ejercicio social (31 de diciembre de 1993), puesto que, este balance no refleja la evolución de los fondos propios de “Forlasa Madrid, S.A.” durante 1993, sino, en todo caso, su evolución en 1992.

En este sentido se pronuncia la Sentencia de este Tribunal de fecha 2 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 1442/2005), cuando señala que “la regulación de la provisión que nos ocupa está dominada por el principio de independencia de ejercicios, y, por consiguiente, la dotación deducible fiscalmente será, exclusivamente, aquella que recoja la depreciación del ejercicio (de ahí que el apartado 23 del mismo art. 72 del Reglamento considere saneamiento del activo a la dotación que exceda de la depreciación sufrida en el ejercicio); en segundo lugar, que el valor de realización de los valores mobiliarios se toma al cierre del ejercicio; y, por último, que cuando las acciones no coticen en bolsa, a los efectos de la provisión hay que tomar en cuenta el valor según libros o valor teórico”.

En cualquier caso, de los datos que obran en el expediente (pág. 6 del Informe ampliatorio al Acta de disconformidad A02 núm. 61704274) resulta que los fondos propios correspondientes al ejercicio 1993 de “Forlasa Madrid, S.A.” no habían experimentado una disminución de valor con respecto a los del ejercicio 1992, sino todo lo contrario, habían sufrido una variación positiva, pasando de -13.556.402 pesetas a 9.807.120 pesetas.

Luego, si la sociedad participada había visto incrementar su patrimonio neto, la cartera de valores difícilmente pudo haberse depreciado. Ha de tenerse en cuenta, además, que la Inspección de los Tributos puso esta circunstancia en conocimiento del obligado tributario (pág. 7 del citado Informe ampliatorio, que remite a la diligencia de 29 de abril), sin que éste en el curso del procedimiento de comprobación e investigación aportara prueba o documento alguno en contrario.

Por tanto, la dotación a la provisión por depreciación de estas acciones fue improcedente, mereciendo la consideración de saneamiento de activo, de acuerdo con lo previsto en el art. 72 del R.I.S., debiendo incorporarse a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1993.

La conclusión anterior no resulta desvirtuada por los argumentos empleados por la entidad recurrente en torno a la ampliación de capital llevada a cabo en el ejercicio 1992 para restablecer el equilibrio patrimonial de “Forlasa Madrid, S.A.” y que, a su juicio, ha de tomarse en consideración a la hora de dotar la provisión, aunque las pérdidas correspondan a ejercicios anteriores.

Ya se ha mencionado que para el cálculo de la provisión se ha de tener en cuenta la evolución durante el ejercicio correspondiente de los fondos propios de la entidad participada. A estos efectos, es preciso reseñar que los fondos propios se hallan formados esencialmente por las aportaciones efectuadas por los socios, por los beneficios obtenidos por la entidad en el desarrollo de su actividad económica, por las revalorizaciones de activos o plusvalías que se hayan podido efectuar en los activos de la entidad y, como componente negativo, por las pérdidas obtenidas en el ejercicio o en ejercicios anteriores que no hayan sido saneadas.

Pues bien, de acuerdo con lo anterior no son admisibles los argumentos de la recurrente, ya que en la variación de los fondos propios de “Forlasa Madrid, S.A.” sí figura registrada tanto la ampliación de capital de 1992 como las pérdidas de ejercicios anteriores. No cabe hablar de provisión por cuanto que tal variación fue positiva, circunstancia esta confirmada, además, por la falta de aportación por parte de la recu-

rente de documentación alguna en contrario.

Por lo que se refiere a la provisión por depreciación de la cartera de valores de “Malagueña de Quesos, S.A.”, considera la recurrente que también es deducible la provisión por depreciación dotada, en la medida en que la sociedad fue disuelta. Por tanto, se trataba de una pérdida irreversible, puesto que a 31 de diciembre de 1993 la sociedad se encontraba en fase de liquidación y sin actividad.

En esta materia, el art. 263 de la L.S.A. dispone que el acuerdo de disolución deberá inscribirse en el Registro Mercantil, publicándose, además, en el Boletín Oficial del Registro Mercantil y en uno de los diarios de mayor circulación del lugar del domicilio social. No consta en el expediente administrativo prueba alguna sobre el cumplimiento de estos requisitos.

Añade el art. 264 que la sociedad disuelta conservará su personalidad jurídica mientras la liquidación se realiza, liquidación que supone desarrollar todas las operaciones conducentes a la realización de los cobros, pagos y operaciones pendientes, y, en su caso, en el reparto del activo resultante entre los socios. Por tanto, la sociedad conserva su personalidad, aun después de su disolución, hasta que se practique la liquidación, sin que ésta pueda darse por terminada mientras no se hayan cumplido todas las obligaciones pendientes. De acuerdo con esto, en tanto la sociedad no se extinga, deberá contabilizar todas las operaciones que realice, registrando los ingresos y gastos derivados de las operaciones necesarias para su liquidación, que finalizará con el reparto de su activo entre sus socios.

Desde un punto de vista contable, el hecho de que la sociedad se disuelva no tiene trascendencia alguna para el socio, persona física o jurídica, hasta el momento de recibir su cuota de liquidación, sin perjuicio de que, en tanto este hecho se produzca, si el valor teórico contable de la cartera al cierre del ejercicio fuera inferior a su valor teórico contable al inicio del mismo, deba dotarse la correspondiente provisión.

“Malagueña de Quesos, S.A.” había acordado su disolución en la sesión celebrada por su Junta General el 28 de enero de 1993, pero no consta que a 31 de diciembre de dicho ejercicio hubiera procedido a su efectiva liquidación, lo que viene confirmado por el hecho de que “Quesos Forlasa, S.A.” mantuviera en el ejercicio 1995 en el activo de su balance la inversión efectuada en dicha entidad. En otro caso, hubiera contabilizado la cuota de liquidación percibida, es decir, los bienes y derechos recibidos como consecuencia del reparto efectuado, y hubiera anulado su participación en aquélla. Por

eso, no puede la recurrente hablar de pérdida irreversible, que, de existir, hubiera determinado la contabilización directa de la rebaja de valor sufrida, no de la provisión alegada, pues ésta recoge las correcciones valorativas por pérdidas reversibles en la cartera de valores. Ni tan siquiera puede plantear la existencia de dicha provisión, en la medida en que no atendió los requerimientos efectuados por la Inspección de los Tributos para desvirtuar las conclusiones a que ésta había llegado a la vista de los documentos obrantes en su poder.

Por tanto, la dotación efectuada no puede decirse que cumpliera tampoco las exigencias del art. 72 del R.I.S. para tener la consideración de deducible.

DÉCIMO.- Como sexto motivo de casación, al amparo del art. 88.1.d) LJCA, la entidad demandante denuncia que se ha infringido el art. 26.Uno.Segundo de la L.I.S. al considerar la Administración tributaria y confirmar la Sentencia impugnada que no resulta aplicable la deducción en la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades de 1993 prevista en dicho precepto como consecuencia de las aportaciones realizadas por Quesos Forlasa, S.A. a su filial Forlasa Italia. Tampoco este motivo puede ser acogido.

Es claro que, siendo el objeto de la deducción establecida en el art. 26.Uno.Segundo de la L.I.S. el de impulsar o estimular nuevas actividades de exportación, la aportación realizada por la actora a dicha entidad para cubrir pérdidas no puede considerarse como “adquisición de participaciones”, por más que, como acertadamente señala el T.E.A.C., tal aportación suponga contable y económicamente un aumento del valor o el coste de la participación de Quesos Forlasa, S.A. en Forlasa Italia. Y es que el porcentaje de participación o el grado de dominio en la filial “no varía antes y después de la aportación realizada”, “que se sigue manteniendo pero con un mayor coste” (FD Sexto).

UNDÉCIMO.- Como séptimo motivo de casación, que se articula al amparo del art. 88.1.d) LJCA, la actora alega la infracción del art. 26.Uno.Segundo, letra b), de la L.I.S., al no haber admitido la Inspección tributaria primero y la Sentencia impugnada después, la deducción en la cuota prevista en dicho precepto como consecuencia de las inversiones que habría realizado durante el ejercicio 1993:

a) En campañas publicitarias relacionadas con su actividad exportadora, “sin que -se afirma- sea necesaria su activación en el balance para poder disfrutar del beneficio fiscal” (pág. 36).

b) Por los estudios de prospección de mercados, dado que -se dice- “en

el curso del procedimiento inspector se ha acreditado suficientemente la realidad de este gasto" (pág. 36).

A este respecto, procede indicar que, según figura en el Informe complementario al acta, de fecha 5 de agosto de 1997, Quesos Forlasa, S.A. realizó en el ejercicio 1993 los siguientes gastos de publicidad:

1) En la entidad Baars Kaas (distribuidora de Quesos Forlasa en Europa), 42.340.175 ptas., que, según facturas (Diligencia de 22 de mayo de 1997), se dedicaron a "Costos Marketing", "Promociones", "Bonificación por compra", "Referenciación de productos", "WKZ. Servicios de agencia de publicidad".

2) En Italia, 339.146 ptas. por el "coste de envío de material publicitario". Y, consta, asimismo, que la entidad recurrente, al amparo del art. 26.Uno.Segundo, letra b), de la L.I.S., se dedujo en concepto de gastos de prospección de mercados realizados en Portugal 14.211.900 ptas. y en Italia 24.224.079 ptas.

Conviene puntualizar, asimismo, que en el acuerdo de liquidación de 26 de diciembre de 1997 la Jefa de la Oficina Técnica considera, en relación con los gastos de publicidad, que "la evolución positiva en el mercado alemán de los productos de la Entidad, confirman la expansión de la misma", y que los citados "son gastos directamente relacionados con las exportaciones y por tanto deducible(s), pero son sólo gastos anuales no inversiones con derecho a deducción"; y la Inspección estima que no resulta aplicable el art. 26 de la L.I.S. por no haberse demostrado que tuviesen proyección extraanual y porque no se contabilizaron como inmovilizado sino como gastos corrientes (Grupo 29 del Plan General de Contabilidad). En cambio, la Administración tributaria rechaza la deducibilidad de los gastos de prospección de mercados, sencillamente, porque no se ha justificado su realización efectiva.

Pues bien, ambas decisiones, que fueron ratificadas por la Resolución del T.E.A.C., deben ser ahora confirmadas. Por lo que se refiere a los gastos en publicidad, tiene razón la Inspección tributaria en que el art. 26 L.I.S. exige para su aplicación que se trate de gastos "para el lanzamiento de productos" de "proyección extraanual" (apartado Uno.Segundo.b)) y que "se contabilicen dentro del inmovilizado las cantidades invertidas"; además, el art. 209.3 del R.I.S. disponía que las cantidades invertidas "en activos inmateriales de las Empresas Exportadoras" figurarían "debidamente contabilizadas como inmovilizado inmaterial en el balance de la sociedad", y el art. 210 del R.I.S. señalaba que "(e)l incumplimiento de alguno de los requisitos exigidos en este Reglamento para el disfrute de la deducción por inversiones originar(ía) la pérdida del de-

recho a la deducción y la anulación automática de la practicada". Pues bien, con independencia de la relevancia que haya de darse a la circunstancia de que la entidad recurrente contabilizara los gastos de publicidad, no como inmovilizado, sino en cuentas del Grupo 6 (núms. 620.070.7311 y 620.070.7312), lo cierto es que la Inspección de tributos consideró que no se había acreditado durante la comprobación que los referidos gastos tuvieran proyección plurianual, lo que, en virtud de la literalidad del art. 26 de la L.I.S., excluye la aplicación del mismo. En particular, se afirma en el Informe ampliatorio de 5 de agosto de 1997 que, en el caso de los gastos en Baars Kaas:

a) "No se ha podido examinar las acciones publicitarias que recoge cada factura ya que no se ha facilitado documentación adicional requerida y reiteradamente reclamada, para determinar si dichos gastos pueden calificarse como simplemente conexos con las operaciones de exportación, o de publicidad con proyección extraanual".

b) Los conceptos recogidos en las facturas, antes citados, "no permiten determinar la naturaleza de los mismos, ni ésta se deduce de la documentación y muestras de publicidad realizada entregadas a la Inspección".

c) El único "supuesto plan de actuación facilitado, no especifica actuaciones a realizar y es anual".

d) De las manifestaciones del representante de la entidad "se deduce que las actividades que se traducen en los gastos son acciones del año, y de las explicaciones dadas sobre los conceptos de gasto" ("referenciación de productos, promociones, bonificaciones") hay "que concluir que no queda demostrada la proyección extraanual de dichos gastos", sino que "responden a actuaciones periódicas y habituales de empresas de alimentación para el mantenimiento de mercados" (págs. 15 y 16). Y, en cuanto a los gastos en Italia y Portugal, se afirma en el citado Informe que se consideran como gastos del ejercicio porque fueron contabilizados como gastos corrientes, y porque su naturaleza, "envío de material publicitario, no implica que sean gastos de proyección extraanual".

Efectivamente, de los datos expresados -todos ellos deducidos de la comprobación y reflejados en diversas Diligencias-, se desprende que la conclusión alcanzada por la Inspección tributaria es razonable. Debe subrayarse que, como destaca el Informe ampliatorio, pese a que, según consta, la entidad Queso Forlasa, S.A. fue requerida reiteradamente para que aportara más información que demostrara el carácter plurianual del gasto, ni ésta facilitó datos sobre este particular durante el procedimiento inspector ni, durante el pro-

ceso contencioso-administrativo, solicitó el recibimiento a prueba. En este punto debe recordarse que las Diligencias en las que constan los citados hechos y declaraciones, como las actas, gozan de la presunción de veracidad a que se refería el art. 145.3 de la L.G.T., "en la forma como ha sido matizada por la doctrina del Tribunal Constitucional y de esta misma Sala" (Sentencia de 18 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 317/2004), FD Segundo, b); y de 13 de junio de 2005 (rec. cas. núm. 7096/2000), FD Cuarto; en el mismo sentido, Sentencia de 27 de octubre de 2001 (rec. cas. núm. 796/1996), FD Quinto); y, en cuanto al Informe ampliatorio, que "sin presumirse cierto -porque no goza de presunción alguna-, no cabe entender que haya de fallarse necesariamente como si no existiera el informe en relación con los hechos que describe, sino que, en este sentido, puesto en rela-

"... sólo cuando la  
Administración ha  
razonado, en términos  
precisos y suficientes, en  
qué extremos basa la  
existencia de  
culpabilidad, procede  
exigir al acusado que  
pruebe la existencia de  
una causa excluyente de  
la responsabilidad,  
como es el caso de la  
que establecía el art.  
77.4.d) LGT."

ción con la propia acta es un elemento más susceptible de ser valorado por el Tribunal de instancia, sin valor cualificado alguno, con el resto de los medios probatorios que puedan obrar en los autos" (Sentencia de 18 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 317/2004), FD Segundo, b)).

Lo mismo debe concluirse en relación a los gastos que la actora afirma que se han efectuado en la prospección de mercados, concretamente en Portugal, por un total de 14.211.900 ptas., y en Italia por 24.224.079 ptas. Según figura en el expediente administrativo, Quesos Forlasa, S.A. presentó como justificante de dicho gasto una factura de abono (adjuntada como anexo 6 a la Diligencia de 22 de mayo de 1997) pero no se justifica que las cantidades hayan sido invertidas en gastos de lanzamiento de productos, apertura y prospección de mercados como reflejan las facturas,

y se contabilizan en concepto de rappel (como señala el Informe ampliatorio).

Ante estos datos, este Tribunal no puede sino confirmar la conclusión alcanzada por la Resolución del T.E.A.C., esto es, que la "falta de correspondencia o concreción del concepto contenido en la factura indicada respecto a la deducción aplicada, así como la no aportación de cualquier otra documentación justificativa de unos gastos tan significativos y de esta naturaleza que conlleva generalmente la realización de informes, cuestionarios, resultados, estadísticas", etc., determina que deba considerarse que dicho gasto "no esté suficientemente justificado y no resulta procedente la deducción aplicada" (FD Sexto).

DUODÉCIMO.- Finalmente, como octavo motivo de casación, al amparo del art. 88.1.d) LJCA la entidad recurrente alega la vulneración del art. 79 a) de la L.G.T. y, sobre todo, del art. 25 de la CE, al considerar que la Administración tributaria le ha impuesto -y la Sentencia impugnada ha confirmado- una sanción sin que pueda apreciarse la existencia de la culpabilidad, dado que presentó "una declaración completa y veraz", obediendo su incumplimiento a "una discrepancia en la aplicación de unas normas que incluyen conceptos jurídicos indeterminados" y una "indudable complejidad técnica", siendo "susceptibles de interpretaciones diversas" (pág. 39).

Pues bien, partiendo de la premisa de que, tal y como mantiene la representación pública, la conclusión alcanzada por el Tribunal de instancia en relación con la culpabilidad es, en muchas ocasiones, una cuestión puramente fáctica, y, por ende, no revisable en esta sede (véanse, entre otras, las Sentencias de este Tribunal de 21 de abril de 1999 (rec. cas. núm. 5708/1994), FD 1; de 29 de octubre de 1999 (rec. cas. núm. 1411/1995), FD Segundo; y de 29 de junio de 2002 (rec. cas. núm. 4138/1997), FD Segundo), salvo en los supuestos tasados a los que viene haciendo referencia constantemente este Tribunal (véanse, entre muchas otras, las Sentencias de esta Sala de 9 de febrero de 2005 (rec. cas. núm. 2372/2002), FD Cuarto; y de 25 de noviembre de 2003 (rec. cas. núm. 1886 / 2000), FD Sexto; en el mismo sentido, entre las más recientes, véase la Sentencia de esta Sala de 8 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 6220/2004), FD Cuarto), no sucede lo mismo cuando lo que en realidad se achaca a la Sentencia es la falta de motivación de la simple negligencia que el art. 77.1 L.G.T., y, en definitiva, el art. 25 de la C.E., exigen para que pueda imponerse sanciones (en este sentido, Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Cuarto). Y esto es, precisamente, lo que sucede en este caso, en el que -importa señalarlo-, la actora no sólo



niega la existencia del elemento subjetivo del tipo infractor definido en el art. 99 a) de la L.G.T., sino que además subraya la íntima relación entre los principios de culpabilidad y presunción de inocencia, y pone de manifiesto que, conforme al art. 33 de la derogada Ley 1/1998, de 26 de febrero, corresponde a la Administración Tributaria “la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias” (pág. 39), sin duda, aunque implícitamente, para negar que dicha prueba se haya producido.

Centrado de este modo el debate, la claridad expositiva aconseja comenzar afirmando que el recurso de la entidad Quesos Forlasa, S.A. debe ser estimado en este punto. Para explicar las razones de esta conclusión, conviene recordar antes de nada los razonamientos que llevaron a la Inspección de los tributos a imponer a la actora las sanciones y al T.E.A.C. a confirmarlas.

A este respecto, siguiendo un orden cronológico, en el Acta de disconformidad núm. 61704274, de 31 de julio de 1997, la inspectora actuaría se limitó a señalar que, a su juicio, los hechos descritos constituyen infracción tributaria grave en virtud de lo dispuesto en los arts. 77 y 79 de la L.G.T., por no haberse ingresado en plazo la totalidad de la deuda tributaria (art. 79 a) L.G.T.), concurriendo la culpabilidad como mínimo a título de simple negligencia (art. 77.1 L.G.T.) porque “el sujeto infractor no puso la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones y no se aprecia ningún supuesto excluyente de responsabilidad según el apartado 4 del mismo artículo”, y, en fin, que la sanción procedente era del 50 por 100 de la deuda tributaria (art. 87.1 de la L.G.T.).

La misma actuaría, en el Informe ampliatorio evacuado el 5 de agosto de 1997, reiteró que los hechos consignados constituyen infracción tributaria grave según el art. 79 de la L.G.T., y, después de transcribir la definición de infracción del art. 77 de la L.G.T., afirmaba que “(n)o existe laguna interpretativa o interpretación razonable o discrepante de la norma que se entienda vulnerada por el sujeto pasivo, el cual se ha beneficiado indebidamente de la cantidad que detrajo del cumplimiento de sus obligaciones tributarias”, “estima(ndo), por tanto, que concurren los requisitos de antijuridicidad, tipicidad, imputabilidad, punibilidad y culpabilidad de acuerdo con lo establecido en los arts. 77 y siguientes de la LGT”.

Posteriormente, en el Acuerdo de liquidación de 26 de diciembre de 1997, la Jefa de la Oficina Técnica afirmaba que no cabía sancionar a la entidad en relación con la remuneración del Consejero Delegado, “pues no se aprecia intencionalidad en la

conducta del sujeto pasivo”, y, después de transcribir el art. 77 de la L.G.T., poner de manifiesto que para imponer una sanción tributaria es preciso que se complete el tipo objetivo y el subjetivo (la culpabilidad), y hacer referencia a las causas excluyentes de la responsabilidad del art. 77.4 de la L.G.T., especialmente la de la letra d), señalaba: a) que “(e)n el presente expediente se cumple el requisito objetivo ya que se ha vulnerado lo dispuesto en el artículo 79.a)” de la L.G.T.

b) Que “(e)l requisito subjetivo también se cumple, ya que la regulación que se contiene en la normativa del impuesto es clara, no existiendo lagunas normativas o dudas de interpretación, sin que se aprecie que la entidad ha actuado al amparo de una interpretación, razonable, distinta, de la dada por la Inspección”.

c) Que la sanción pecuniaria procedente era del 50 por 100 de la deuda dejada de ingresar de acuerdo con el art. 87.1 de la L.G.T. Finalmente, en la Resolución de 23 de febrero de 2001, el T.E.A.C. concluía que “aunque no ha existido en la conducta de la interesada ánimo de ocultación a la Hacienda Pública, estando registrados en la contabilidad”, “no se suscitan acerca de las cuestiones planteadas dudas interpretativas o disparidades de criterio que puedan inducir interpretaciones alternativas razonables basadas en una especial complejidad de las normas aplicables y que obren, en este caso, como causa excluyente de la culpabilidad”, no pudiendo -insiste- ampararse la actora “en la posible complejidad de las normas aplicables”, porque “éstas son claras” (FD Octavo).

En definitiva, como puede apreciarse, la Administración tributaria, tanto en fase de gestión como de resolución de reclamaciones, fundamenta la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar y, por ende, la imposición de las sanciones, exclusivamente en dos circunstancias: en primer lugar, en el incumplimiento del deber de ingresar en plazo parte de la deuda tributaria en concepto de Impuesto sobre Sociedades; y, en segundo lugar, en la no concurrencia en general de ninguna de las causas excluyentes de la responsabilidad recogidas en el art. 77.4 de la L.G.T., y, en particular, de la prevista en la letra d) de dicho precepto -la interpretación razonable de la norma-, dada la claridad de las normas aplicables. Tal argumentación, sin embargo, es manifiestamente insuficiente para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones que derivan, no sólo de la Ley tributaria (en la actualidad, de los arts. 103.3, 210.4 y 211.3 de la Ley 58/2003, y del art. 24.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre), sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar, como acertadamente hace la entidad recurrente, el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 de la CE (véa-

se, por todas, nuestra Sentencia de 6 de junio de 2008, cit., FD Cuarto). Y es insuficiente, fundamentalmente, por dos razones a las que ya ha hecho referencia esta Sección en recientes pronunciamientos.

En primer lugar, el primero de los razonamientos empleados no es determinante porque la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no “pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes” (Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9139/1996), FD Tercero; y de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto); en efecto, “no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero hecho de dejar de ingresar no constituía en la L.G.T. de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad.

Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando “se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse”, y que “no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere” (FD 6)” (Sentencia de 6 de junio de 2008, cit., FD Sexto; reitera dicha doctrina la Sentencia de 6 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5018/2006), FD Sexto).

Y el segundo de los argumentos aducidos por la Administración -la no concurrencia de alguno de los supuestos del art. 77.4 de la L.G.T.- tampoco es suficiente para fundamentar la sanción porque “el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2

Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, “en particular” (el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003, dice “(e)ntre otros supuestos”), uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había “puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios”; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente” (Sentencia de 6 de junio de 2008, cit., FD Quinto, in fine; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto).

DECIMOTERCERO.- La constatación de esta palmaria falta de motivación de la resolución administrativa sancionadora sería suficiente para estimar en este punto concreto el recurso interpuesto por Quesos Forlasa, S.A., por vulneración de las garantías previstas en el art. 24.2 de la CE -derecho de defensa y presunción de inocencia- y 25 de la CE -principio de culpabilidad-, aun en el supuesto de que la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de mayo de 2004 contuviera razonamientos válidos e incluso sólidos sobre la existencia de culpabilidad.

Y es que, como señalamos en la referida Sentencia de 6 de junio de 2008, “en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, es evidente que los déficit de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad.

En este sentido se ha pronunciado también el Tribunal Constitucional que, con fundamento en que no son los Tribunales Contencioso- Administrativos sino la Administración Pública quien, en uso de sus prerrogativas constitucionales, sanciona a los administrados, ha señalado que “una ulterior Sentencia que justificase la sanción en todos sus extremos nunca podría venir a sustituir o de alguna manera sanar la falta de motivación del acto administrativo” (STC 7/1998, de 13 de enero, FJ 6; en el mismo sentido, SSTC 161/2003, de 15 de septiembre, FJ 3; y 193/2003, de 27 de octubre, FJ 2; y AATC 250/2004, de 12 de julio, FJ 6; 251/2004, de 12 de julio, FJ 6; 317/2004, de 27 de julio, FJ 6; 324/2004, de 29 de julio, FJ 6; y 484/2004, de 30 de noviembre, FD 3)” (FD Sexto).

No obstante -y dicho, pues, a mayor abundamiento- tampoco puede afirmarse que los argumentos empleados por la Sentencia impugnada en esta sede satisfagan autónomamente las exigencias que dimanen de las garantías constitucionales antes citadas. En efecto, ante la falta de motivación -e inexistencia- de la culpabilidad alegada por la entidad demandante en el recurso contencioso-administrativo, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de mayo de 2004, después de resumir la doctrina jurisprudencial sobre el principio de culpabilidad -citando la STC 76/1990 y varias Sentencias de este Tribunal-, aprecia la existencia de culpabilidad, confirmando la sanción impuesta, en atención a “la inexistencia de una discrepancia razonable”, porque “la sociedad ha incumplido tanto la exigencia formal de proceder a una correcta declaración como, consecuencia de lo anterior, de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados parte importante de la deuda tributaria”, y, en fin, porque “tanto en la Inspección, como en los Tribunales Económicos, como en la misma jurisprudencia o en la doctrina no se ha acreditado la existencia de criterios interpretativos discordantes con los establecidos en las resoluciones que se revisan en el presente litigio” (FD Noveno).

Pero, frente a esta afirmación, amén de lo que hemos señalado en el fundamento de derecho anterior acerca de la improcedencia, desde la perspectiva del art. 25 de la CE, de sancionar por el mero incumplimiento (el mero dejar de ingresar), deben añadirse tres consideraciones. La primera de ellas es que, tal y como con razón observa la entidad recurrente en el escrito de formulación del recurso de casación, las únicas incorrecciones en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1993 presentada en plazo por Quesos Forlasa, S.A. han sido las derivadas de la interpretación -ciertamente, incorrecta- de las normas tributarias aplicables. Dicho de otro modo, es evidente que no puede apreciarse en este caso la existencia de ocultación de datos a la Administración tributaria. Así lo pone de manifiesto el Acta de disconformidad de 31 de julio de 1997 al señalar que se “han exhibido los libros y los registros exigidos por las normas del régimen de estimación aplicable al sujeto pasivo” y “(n)o se han apreciado anomalías sustanciales para la exacción del tributo” (punto 1); y así lo señala también, en la misma línea, la Resolución del T.E.A.C. de 23 de febrero de 2001, que reconoce que “no ha existido en la conducta de la interesada ánimo de ocultación a la Hacienda Pública, estando (los ingresos controvertidos) registrados en la contabilidad” (FD Octavo). Y no resulta ocioso recordar que la ausencia de ocultación de datos ha sido tenida en cuenta en muchas ocasiones por esta Sala y Sección para excluir la existencia de la simple negligencia que exigía el art. 77. 1 de la L.G.T. -

y debe entenderse que reclama, asimismo el actual art. 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Cuarto)- para poder imponer sanciones tributarias (por todas, Sentencias de 2 de noviembre de 2002 (rec. cas. núm. 9712/1997), FD Cuarto; y de 18 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 3267/2002), FD 8).

Además, debemos recalcar también que este Tribunal ha rechazado que, en principio, pueda apreciarse la existencia de culpabilidad en los supuestos de complejidad o dificultad de las normas, operaciones o cuestiones (pueden consultarse, entre las últimas, las Sentencias de 12 de diciembre de 2007 (rec. cas. núm. 3189/2002), FD Cuarto; y de 3 de abril de 2008 (rec. cas. núm. 7874/2002), FD Séptimo). Y difícilmente puede interpretarse que las normas aplicables no revisten complejidad cuando, como sucede en este caso, en algunas cuestiones, aunque tanto la Inspección como el T.E.A.C. han llegado a la misma conclusión, lo han hecho con fundamento en argumentaciones diferentes (así, en relación a la provisión por depreciación de la cartera de valores efectuada por la entidad recurrente como consecuencia de su renuncia a un crédito que tenía contra su filial Forlasa Italia, S.L. R., mientras que en el Informe ampliatorio al acta de 5 de agosto de 1997 la inspectora actuaria rechazó la deducción exclusivamente al no haberse contabilizado la provisión en el ejercicio (pág. 13), en el Acuerdo de liquidación de 26 de diciembre de 1997 la Jefa de la Oficina Técnica subrayó que “la renuncia a un crédito de la Entidad a su favor para justificar la dotación, no es una aportación en el sentido” del art. 72 del R.I.S., y la Resolución del T.E.A.C. de 23 de febrero de 2001 añadió que “al corresponder la dotación realizada con la depreciación de otro ejercicio hay que considerar correcto el ajuste de la Inspección” (FD Sexto)). Por otro lado, a mayor abundamiento, llama poderosamente la atención que el órgano judicial afirme lacónicamente la “inexistencia de una discrepancia razonable” (FD Noveno) precisamente en relación con unas cuestiones (la dotación por depreciación a la cartera de valores y las inversiones en empresas exportadoras) sobre las que no ha respondido en absoluto, incurriendo, como hemos señalado en el fundamento de derecho cuarto, en incongruencia omisiva y por error.

Para concluir, en fin, yerra también la Sala de instancia cuando funda la necesidad de confirmar la sanción impuesta en la falta de explicación de la obligada tributaria sobre el criterio de interpretación discrepante que tuvo en consideración. Amén de que dicha afirmación no se compadece con los razonamientos contenidos en las páginas 5 y 6 del escrito de alegaciones al acta, presentado por la recurrente el 1 de septiembre de 1997, en las páginas

35 a 57 (en relación con la regularización por exceso de dotación a la provisión por depreciación de la cartera de valores), y 57 a 96 (respecto de la deducción en empresas exportadoras) del escrito de alegaciones ante el T.E.A.C. presentado el 12 de abril de 1999, y, en fin, en las páginas 37 a 55 y 56 a 101 del escrito de la formulación de demanda contencioso-administrativa presentada el 26 de octubre 2001 -en las que se expresan profusamente las razones por las que no se coincide con el criterio sostenido por la Administración, y que hemos confirmado en esta sede-, como señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), “es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, “la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia” (SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 5; 169/1998, de 21 de julio, FJ 2; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3; y 129/2003, de 30 de junio, FJ 8), de manera que “no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia” (Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992), FD Segundo). En efecto, ya dijimos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002) que “en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad”, de manera que “no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es “claramente” rechazable” (FJ Segundo). Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad, como es el caso de la que establecía el art. 77.4.d) LGT (“cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma”), que, con otras palabras pero con idéntico alcance, se recoge ahora en el art. 179.2.d) de la Ley 58/2003 (“cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación

razonable de la norma”).

Todo lo expuesto conduce a anular la sanción impuesta por falta de motivación suficiente.

DECIMOCUARTO.- Los anteriores razonamientos justifican que, acogiendo los motivos de casación tercero, quinto y octavo, se estime parcialmente el recurso de casación y que, casando y anulando la Sentencia, al resolver lo procedente dentro de los términos del debate procesal de instancia, se desestimen las pretensiones de la demandante, salvo en lo que se refiere a la sanción, que se declara improcedente por falta de motivación. Todo ello, sin que proceda la imposición de las costas procesales, a tenor de lo dispuesto en el artículo 139.2 de la LJCA.

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

#### FALLO

Primero.- Que, acogiendo los motivos de casación tercero y quinto, debemos estimar y estimamos parcialmente el recurso formulado por la mercantil Quesos Forlasa, S.A. contra la Sentencia, de fecha 24 de mayo de 2004, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 667/2002, casando y anulando la citada resolución en cuanto incurre en incongruencia al no pronunciarse sobre la deducibilidad de la dotación a la provisión por depreciación de cartera, ni sobre la aplicación de la deducción por actividades exportadoras y, al resolver lo procedente dentro de los términos del debate procesal de instancia, debemos desestimar y desestimamos las pretensiones de la demandante en estos extremos.

Segundo.- Que acogiendo el motivo de casación octavo, debemos estimar y estimamos parcialmente el recurso formulado por la mercantil Quesos Forlasa, S.A. contra la Sentencia, de fecha 24 de mayo de 2004, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 667/2002, casando y anulando la misma en lo que se refiere a la sanción impuesta, que declaramos improcedente.

Tercero.- No hacer imposición de costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Rafael Fernández Montalvo.- Juan Gonzalo Martínez Mico.- Emilio Frias Ponce.- Ángel Aguillo Aviles.- José Antonio Montero Fernández.

(...)



## 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.



2010/84177

TS Sala 1ª, Sentencia 7 mayo 2010.  
Ponente: D. Antonio Salas Carceller

### Condena a entidad televisiva a indemnizar a titular de derechos audiovisuales de partidos de fútbol

El TS declara no haber lugar al rec. extraordinario por infracción procesal y haber lugar al rec. de casación interpuesto, casando la sentencia recurrida en el sentido de condenar a la entidad televisiva demandada a satisfacer a la actora, titular exclusiva de los derechos audiovisuales de los partidos de fútbol de diversas competiciones, la remuneración que hubiera percibido de haber autorizado a aquella a emitir sus imágenes. La AP denegó la indemnización ya que la actora no había podido acreditar el beneficio que hubiera podido obtener de no haber mediado la utilización ilícita por parte de la demandada, sin embargo el TS declara que la ley prevé que la perjudicada puede optar por reclamar la remuneración que hubiera percibido de haber autorizado la explotación y, dado que ha reclamado alternativamente tales indemnizaciones, sí resulta procedente esta última.

2010/84183

TS Sala 1ª, Sentencia 11 mayo 2010.  
Ponente: D. Jesús Corbal Fernández

### Indemnización por pérdidas en el retraso de orden de venta de valores gestionados por entidad bancaria

El TS desestima el rec. de casación interpuesto contra la sentencia de la AP que concedió a las entidades mercantiles actoras la indemnización solicitada como consecuencia de las pérdidas sufridas por el retraso en el cumplimiento de una orden de venta de los valores gestionados por el banco demandado, al considerar la Sala que dicho retraso constituyó un incumplimiento del contrato suscrito entre las partes -que se califica de "complejo"-,

en el que, a cambio de intereses y comisiones en favor del banco, las entidades actoras adquirieron determinados valores en bolsa, que quedaban pignorados en garantía de una póliza de crédito, con la posibilidad de que dichas entidades pudieran ordenar libremente operaciones sobre los mencionados valores. El TS confirma que no puede cuestionarse que, habida cuenta la finalidad del contrato y su operatividad práctica, eran las entidades acreditadas y no el banco las que decidían la oportunidad de la operación de venta.



2010/53519

TS Sala 2ª, Sentencia 10 abril 2010.  
Ponente: D. Julián Sánchez Melgar

### Invalidez del registro de un automóvil al no estar presente el interesado

Se estima el recurso de casación interpuesto por los acusados contra sentencia que les condenó por delito contra la salud pública. El Alto Tribunal dicta segunda sentencia por la que absuelve a los recurrentes del expresado delito, habida cuenta de la falta de determinación de la pureza de la droga transmitida, que impide precisar cuál fue en concreto la sustancia transmitida, debiendo aplicarse la doctrina jurisprudencial establecida en torno al llamado principio de insignificancia. Por otro lado, no puede otorgarse valor probatorio al registro del automóvil, ya que, salvo supuestos de estricta urgencia, un automóvil no puede ser registrado unilateralmente por la policía, sin la presencia del interesado.

2010/52586

TS Sala 2ª, Sentencia 30 marzo 2010. Ponente: D. Juan Ramón Berdugo y Gómez de la Torre

### Retraso en el dictado de sentencia determinante de aplicación de atenuante analógica de dilaciones indebidas

El TS estima parcialmente el recurso de casación interpuesto por el acusado contra sentencia dictada en causa se-

guida al mismo por delito continuado de apropiación indebida.

El Alto Tribunal dicta segunda sentencia por la que aprecia en el recurrente la atenuante analógica de dilaciones indebidas, afirmando que debe estimarse una dilación injustificada en el periodo transcurrido entre la celebración del juicio oral hasta el dictado de la sentencia y su notificación a las partes, retraso que sí es significativo y aparece injustificado toda vez que la formación de la voluntad colegiada requiere una cercanía temporal entre el juicio, la deliberación y el pronunciamiento de la sentencia.



2010/62083

TS Sala 3ª, Sección 3ª, Sentencia 5 mayo 2010.  
Ponente: D. Manuel Campos Sánchez-Bordona

### Aplicación retroactiva de la Ley 44/2002

El TS, que ha lugar al recurso de casación, casa y anula la sentencia de la AN impugnada y, en su lugar, ordena la retroacción de las actuaciones para que la Sala de instancia someta a las partes la cuestión según lo indicado en el art. 33,2 LJCA y resuelva en consecuencia, ya que el Tribunal de instancia había dejado indefenso al representante de la Administración al aplicar de modo retroactivo la nueva Ley 44/2002 sin darle oportunidad para que se pronunciara previamente sobre la incidencia del nuevo tipo infractor sobre hechos acaecidos bajo la vigencia de la Ley precedente.

2010/71289

TS Sala 3ª, Sección 1ª, Sentencia 30 abril 2010.  
Ponente: D. Juan José González Rivas

### Documento no aportado por causa de fuerza mayor o por obra de la contraparte

El TS no ha lugar al Recurso de revisión interpuesto contra la sentencia que declaró ajustada a derecho la sanción de multa y de la suspensión durante un mes de la autorización administrativa para conducir impuesta al actor recurrente. La Sala considera que no puede

entenderse que en el caso examinado se recobra el documento en el que se apoya la demanda de revisión, porque difícilmente puede predicarse del mismo que no hubiera sido aportado al proceso por causa de fuerza mayor o por obra de la contraparte, dado que, tratándose de un resguardo de un envío realizado a través del servicio de correos, es evidente que quien estaba en condiciones de aportarlo en el momento procesal oportuno era la parte recurrente, sin que, por otra parte, se haya acreditado tampoco la imposibilidad de aportarlo en su momento.



2010/62136

TS Sala 4ª, Sentencia 12 abril 2010.  
Ponente: D. Jesús Gullón Rodríguez

### Efecto "ex tunc" de sentencia anulatoria de convenio

Desestima el TS el rec. de casación para la unificación de doctrina formulado por la empresa concesionaria de servicio de autopistas demandada contra sentencia que acogió la pretensión de la trabajadora accionante sobre compensación por descansos no disfrutados. Explica la Sala que las sentencias que declaran nulo un convenio colectivo, o parte de él como sucedió en el caso enjuiciado, no tienen naturaleza constitutiva, sino declarativa, porque se limitan a constatar algo que ya existía, esto es, la nulidad del precepto convencional en cuestión, por oponerse a una norma de superior rango jerárquico, de tal suerte que la pretensión que postula la anulación de una norma paccionada es declarativa negativa, y sus efectos se producirán "ex tunc".

2010/84365

TS Sala 4ª, Sentencia 4 mayo 2010.  
Ponente: D. Luis Ramón Martínez Garrido

### Carácter indefinido de la relación laboral de monitores de prisiones

Desestima el TS el recurso de casación para la unificación de doctrina formulado por los monitores de prisiones accionantes contra sentencia que rechazó su pretensión sobre reconocimiento de relación laboral de carácter indefinido. Explica la Sala que los cursos que, sin solución de continuidad, han prestado los demandantes no eran una actividad ajena a la propia de la empleadora, sino que, de acuerdo con los mandatos legales, constituye parte de la esencia de la misión de reinserción, no tratándose de ejecución de actos limitada en el tiempo, siendo irrelevante que el departamento de justicia recibiera ayudas económicas con ese fin de cualquier otro organismo, pues tratándose de un servicio consustancial a su función, si no percibe ayudas habrá de procurarse otro medio de financiación.