

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058153

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 26 de febrero de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 16/2012

SUMARIO:

IS. Base imponible. Ingresos computables. Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Seguridad jurídica. Actos propios. *Ajuste al resultado contable por premio de lotería nacional.* La entidad alega que no se trata de un ingreso sino de una aportación de liquidez del socio, que fue el que adquirió el billete en una cena de compañeros de trabajo. La Inspección considera improcedente el ajuste pues se trataría de un ingreso propio de la entidad. Sin embargo, en otra actuación con otra entidad del mismo socio en la que se concurrían las mismas circunstancias, la Administración consideró que la sociedad no había sido la premiada sino el socio que aportó el dinero. En el Libro Diario de la recurrente aparece reflejado el gasto en la adquisición del billete de lotería y el cobro del premio. No hay constancia de que el socio y la entidad formalizaran documento alguno sobre la aportación. El distinto trato a la otra sociedad no puede tener el efecto pretendido por la parte porque no se puede pretender la igualdad en la ilegalidad. Dado que la actuación en este caso es la correcta debía haberse adoptado la misma solución para el otro caso.

Voto particular: En aplicación del principio de igualdad debería dispensarse el mismo trato que a la otra sociedad del socio y considerarlo aportación del socio. La desigualdad está desprovista en este caso de justificación objetiva y razonable.

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA) art. 138.

Ley 1/2000 (LEC) art. 217.

Ley 58/2003 (LGT) art. 105.

PONENTE:*Don Fernando Román García.*

Magistrados:

Doña FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES

Doña TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000016 / 2012

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01419/2012

Demandante: LOS CARRIONES, S.L.

Procurador: ARGIMIRO VAZQUEZ GUILLEN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

S E N T E N C I A N º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. JESÚS N. GARCÍA PAREDES

Dª. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Dª. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a veintiseis de febrero de dos mil quince.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 16/2012 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el procurador D. ARGIMIRO VÁZQUEZ GUILLÉN, en nombre y representación de la mercantil LOS CARRIONES, S.L., frente a la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid en materia de Impuesto sobre Sociedades (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho) siendo ponente el Ilmo. Sr. Magistrado . FERNANDO ROMÁN GARCÍA.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte actora interpuso, con fecha 30 de enero de 2012 recurso contencioso administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 16 de noviembre de 2011, por la que se desestima la reclamación económico administrativa (R.G.: 3937-10)

Segundo.

Admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, fue entregado a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que efectuó a través del escrito presentado en fecha 28 de enero de 2013, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando una sentencia " en la que se declare no ser conforme a Derecho la resolución administrativa impugnada, procediendo por ello a su anulación, con expresa condena en costas a la parte demandada si se opusiere" .

Tercero.

- De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, la contestó mediante escrito presentado el día 4 de Marzo de 2013 en el que, tras consignar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó convenientes, suplicó la desestimación del presente recurso por ser conforme a derecho.

Cuarto.

Solicitado el recibimiento del procedimiento a prueba con el resultado obrante en autos, se dio traslado a las partes para conclusiones.

Quinto.

Concluido el proceso, la Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 19 de febrero de 2015 como fecha para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS**Primero.**

Se impugna en este recurso el Acuerdo del TEAC de 16 de noviembre de 2011, desestimatorio del recurso de alzada interpuesto por LOS CARRIONES S.A. contra resolución del TEAR de Valencia recaída en la reclamación económico-administrativa nº NUM004 , relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, por cuantía de 325.006,56 euros.

El origen de dicha reclamación se encuentra en la no admisión por la Inspección de la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo, que pretendía disminuir el resultado contable a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en 1.000.000 euros, importe correspondiente al cobro por el obligado tributario de un premio de la Lotería Nacional del Sorteo de Navidad del año 2004, el cual no se incluyó en la base imponible.

Segundo.

La parte actora alega en la demanda -en síntesis- que los cónyuges Don Aurelio y Doña Paula , únicos socios de la entidad demandante, adquirieron varios décimos del número 54.600 en el Sorteo de Navidad de la Lotería Nacional de 2004, que resultó premiado con 2.150.000 euros, empleando parte de este dinero en aportar liquidez a Los Carriones S.A. (1.000.000 euros) y, también, a Servicar Engineering S.L. (200.000 euros), otra entidad de la que es socio Don Aurelio .

Señala, asimismo, la demanda que la aportación de tales cantidades se documentó contablemente como si las citadas entidades fueran las premiadas, ya que el asesor fiscal de la sociedad recurrente consideraba que los premios de lotería estaban exentos de IRPF y de IS, por lo que podían documentarse como si las entidades fueran las premiadas o como si fueran aportaciones de los socios, dado que tributariamente el efecto sería el mismo.

Alega la parte actora que los décimos fueron adquiridos por Don Aurelio en el curso de una cena con amigos y compañeros de trabajo, y que los adquirió personalmente, por lo que los premiados fueron Don Aurelio y Doña Paula , quienes decidieron aportar parte del importe del premio a ambas sociedades para dotarlas de liquidez.

Añade la demandante que el cobro del premio fue gestionado por Caixa Catalunya, abonándose a través de cheques nominativos expedidos por La Caixa, e ingresándose 1.000.000 euros en la cuenta de la sociedad Los Carriones S.A. y 200.000 euros en la cuenta de Servicar Engineering S.L., así como que, pese a que ambas aportaciones se realizaron del mismo modo y se declararon de la misma forma en el IS de 2004, la Administración ha actuado de modo diferente en ambos casos, considerando en el de Los Carriones S.A. que la premiada fue la sociedad y, en cambio, en el de Servicar Engineering S.L., que ésta no fue la premiada, sino que el dinero correspondía a aportaciones de los socios.

En definitiva, señala la recurrente, la regularización trae causa del error del asesor fiscal, pero la Administración ha considerado que existía un ingreso extraordinario de la mercantil que no estaba exento en modo alguno, en lugar de atender a la realidad material del asunto y considerar que lo que existía era una aportación de los socios a la sociedad o, en todo caso, un préstamo.

Por todo ello, la demanda finaliza solicitando se dicte sentencia declarando no ser conforme a Derecho la resolución impugnada y anulándola, con imposición de costas a la parte demandada.

Por su parte, la Abogacía del Estado en su escrito de contestación a la demanda , se opone a las pretensiones de la entidad demandante, solicitando, en primer término, la inadmisibilidad del recurso por no haberse aportado el acuerdo para entablar acciones al que se refiere el artículo 45.2.d) de la LJCA .

En cuanto al fondo del asunto, destaca que la única cuestión debatida consiste en averiguar quién era el titular de los billetes premiados en el momento de otorgarse el premio, señalando que el expediente hay pruebas concluyentes de que la entidad demandante detentaba los billetes cuando fueron oficialmente declarados premiados, por lo que estima que el ajuste fiscal practicado por la entidad demandante es incorrecto, siendo procedente la liquidación, por lo que, subsidiariamente, solicita la desestimación del recurso con imposición de costas a la parte actora.

Tercero.

Antes de entrar a examinar el fondo de la cuestión controvertida, debemos rechazar la causa de inadmisión alegada por el Abogado del Estado, toda vez que ha sido aportada por la entidad demandante la correspondiente certificación acreditativa de que en la Junta General Extraordinaria de la entidad recurrente, celebrada el 16 de enero de 2012, se adoptó el acuerdo de interponer el presente recurso contencioso-administrativo, por lo que, conforme a lo previsto en el artículo 138 de la LJCA, se considera subsanado el defecto advertido por el Abogado del Estado.

Cuarto.

Para resolver la cuestión de fondo, conviene tener en cuenta los siguientes datos objetivos que constan acreditados en el expediente administrativo y sobre los que no existe discrepancia alguna entre las partes:

- En el Libro Diario de la entidad recurrente figura contabilizado que en fecha 10 de diciembre de 2004 se realizó un gasto de 200 euros para adquirir Lotería de Navidad (el hecho de que figure la cantidad en pesetas no es significativo a estos efectos, pues todos los apuntes del libro figuran en pesetas y las partes no discrepan en este punto).

- El día 23 de diciembre de 2004, Don Aurelio, actuando en representación de Los Carriones S.A., entregó los décimos premiados a la entidad bancaria para su cobro, ingresando el importe del premio en la cuenta de la entidad demandante.

- En el Libro Diario de la entidad demandante figura contabilizado el cobro del importe del premio de la Lotería de Navidad, 1.000.000 euros, con fecha 23 de diciembre de 2004.

A partir de estos datos, sobre los que no hay controversia entre las partes, surge la cuestión polémica: la actora considera que ha habido un error en la contabilización del premio, pero que en realidad éste pertenecía a los cónyuges Don Aurelio y Doña Paula, quienes decidieron inyectar liquidez a la empresa, mientras que la parte demandada sostiene que hay pruebas concluyentes de que el premio correspondía a la empresa recurrente por ser la titular de los décimos cuando éstos fueron premiados.

Planteada la cuestión litigiosa en estos términos y, después de examinar detenidamente las alegaciones de ambas partes, la documentación obrante en el expediente y los testimonios vertidos en periodo probatorio, la Sala alcanza la convicción de que el presente recurso no puede ser acogido por las siguientes razones:

1) De los datos objetivos, acreditados e incontrovertidos que hemos expuesto al comienzo de este Fundamento se deduce con claridad que fue la entidad demandante la que desembolsó el importe para la compra de los décimos que luego resultaron premiados, así como que era la titular de los mismos cuando recayó el premio.

Esta conclusión resulta corroborada por los hechos posteriores, también acreditados, pues Don Aurelio manifestó actuar en representación de la citada entidad al entregar los décimos premiados para su cobro (y así figura acreditado documentalmente) y el importe del premio fue ingresado en la cuenta corriente de la entidad demandante.

Luego, el sujeto pasivo cuando se produjo el hecho imponible y, por tanto, el obligado a tributar por el premio recibido, era la entidad demandante.

2) Los testimonios que la parte actora ha presentado en sede judicial para tratar de acreditar que los décimos pertenecían en realidad a los cónyuges Don Aurelio y Doña Paula no han conseguido desvirtuar la anterior conclusión, pues lo único que cabe inferir de ellos es que fue Don Aurelio quien los adquirió en el curso de una cena con compañeros de trabajo, sin especificar si esa adquisición era a título personal o en nombre de la sociedad recurrente.

3) La parte actora ha tratado de probar que fue el asesor fiscal de la sociedad quien impartió instrucciones al responsable de la llevanza de la contabilidad de la empresa para que se hiciera figurar como agraciada con el premio a ésta, en lugar de a los cónyuges.

Sin embargo, la Sala no considera probado tal extremo, pues, aunque en tal sentido se ha manifestado el responsable de la contabilidad, no se ha aportado el testimonio del citado asesor fiscal, lo que resulta significativo cuando se pretende hacer pivotar sobre la decisión de éste la probanza del error padecido acerca de la no exención de tributación del premio a efectos del Impuesto sobre Sociedades, el cual, a su vez -según afirma la demandante-, habría sido determinante para adoptar la decisión de reflejar contablemente una situación no ajustada a la realidad.

Y esta omisión es aun más significativa en cuanto que, siguiendo el hilo argumental de la actora, no estaríamos ante un simple error de Derecho padecido por un profesional de la asesoría fiscal, sino que lo que se

atribuye al mencionado asesor fiscal es, ni más ni menos, que la decisión de realizar un falseamiento deliberado de la contabilidad de la empresa con efectos tributarios perjudiciales para las arcas públicas.

4) No se ha aportado ninguna otra prueba que sirva para desvirtuar las conclusiones referidas, que están asentadas sobre las sólidas bases probatorias indicadas, pues más allá de lo alegado en la demanda, no hay constancia de que los cónyuges formalizaran algún tipo de acuerdo con la entidad demandante para la inyección de liquidez a ésta, fuera a título de aportación de socios o de préstamo.

5) Por otra parte, tampoco se ha acreditado por la parte actora que los cónyuges Don Aurelio y Doña Paula hubieran declarado tributariamente el premio recibido a efectos del IRPF (pues el premio, según la normativa entonces vigente, estaba sujeto y exento a efectos de dicho impuesto), comportamiento que habría resultado coherente con lo defendido en su demanda.

6) El diferente trato que la Administración Tributaria habría dado a la entidad Servicar Engineering S.L. tampoco puede tener el efecto pretendido por la parte actora.

Cierto es que la Administración no ha rebatido esta alegación, pero aunque pudiéramos considerar que ha existido diferente trato y diéramos por sentada la identidad de los términos de comparación, ello no significaría que la pretensión de la demandante debiera ser estimada, pues sabido es que no se puede pretender la igualdad en la ilegalidad y, dado que la actuación de la Administración en el supuesto ahora examinado, referida a Los Carriones S.A., es conforme a Derecho, lo procedente hubiera sido, en su caso, que la Administración hubiera adoptado en el otro supuesto la misma solución que en éste (lo que afirmamos en términos puramente dialécticos, toda vez que en este pleito no es parte la entidad Servicar Engineering, S.L. ni se enjuicia aquí ninguna actuación de la Administración Tributaria que tuviera por sujeto pasivo a la citada entidad).

Por tanto, debemos concluir afirmando que el error supuestamente padecido por la actora acerca de la no exención fiscal del premio a efectos del Impuesto sobre Sociedades, como motivo esgrimido para justificar ahora que su propia contabilidad no se ajustó a la realidad, es irrelevante, como también lo es la alegación de la demandante de que las acciones voluntariamente realizadas en su nombre por su representante Don Aurelio fueron llevadas a cabo, en realidad, con otra intención, al quedar probado y no haber sido desvirtuado que fue la entidad demandante la que desembolsó el dinero para la compra de los décimos, que éstos eran de su propiedad cuando resultaron agraciados, que fue su representante (Don Aurelio) quien gestionó el cobro del premio en nombre de la sociedad y, asimismo, que el importe de dicho premio fue ingresado en la cuenta bancaria de ésta, de donde se deduce que el sujeto pasivo obligado a tributar por el premio recibido era la entidad demandante.

Esta conclusión, por lo demás, no sólo es consecuencia obligada de lo acreditado en este pleito, sino que también es coherente con la previsión legal (artículos 25 y 31 del Código de Comercio , y 10.3 y 19 de la LIS) que obliga a los empresarios a llevar una contabilidad ordenada que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, de manera que la contabilidad constituya una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad.

Por todo lo cual, procede desestimar el recurso y confirmar la resolución impugnada.

Quinto.

En virtud de lo previsto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional , procede imponer las costas a la parte actora, al haberse desestimado totalmente sus pretensiones.

EN NO MBRE DE SU MAJESTAD EL REY

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don Argimiro Vázquez Guillén, en nombre y representación de Los Carriones S.A., contra el indicado Acuerdo dictado por el Tribunal Económico Administrativo Central el 16 de noviembre de 2011, con expresa condena en costas a la parte recurrente.

Al notificarse la presente sentencia se hará indicación de los recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio del Poder Judicial .

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Que presenta el Presidente de la Sección Segunda Don Jesús María Calderón Gonzalez a la sentencia de esta sala, de 26 de febrero de 2015, dictada en el recurso 16/2012.

Con todo respeto a mis compañeros, estimo que la sentencia debió estimar el recurso planteado por la entidad Los Carriones, S.A., al haberse aplicado un trato distinto por la Inspección a la hoy recurrente frente al criterio aplicado por aquella respecto la sociedad Servicar Engineering, S.L., sociedad integrada por los mismos socios que la hoy recurrente (antecedente de hecho noveno del escrito rector).

Téngase en cuenta que la sentencia no niega, en su Fundamento de Derecho Cuarto, páginas 7 y 8, ese "diferente trato", lo que ocurre es que rechaza la pretensión articulada en torno al mismo afirmando que el trato dispensado a la actora por la Administración es correcto y que ese actuar debió ser empleado, en relación a la entidad Servicar Engineering, S.L..

Y todo ello partiendo de que a la entidad demandante se aportaron varios décimos premiados de la lotería por importe de 1.000.000 euros y a Servicar Engineering, S.L., décimos por importe de. 200.000 euros.

Sin embargo, en esta sociedad la Inspección, expone la demanda y no rebate el Abogado del Estado, consideró que la premiada no fue la sociedad, tratándose en todo caso de una aportación de los socios a la mercantil, es decir, a Servicar Engineering, S.L.

Ha de atenderse, en mi opinión a la prevalencia del fondo sobre la forma y a la realidad material de los hechos. Así se ha pronunciado el TJUE, en sentencia de 11 de diciembre de 2014, C-590/2013 , apartado 45.

Y si ello es así y si la Administración ha considerado que en este caso estamos ante una aportación de socios a la entidad, nos referimos a la sociedad Servicar Engineering, S.L., no resulta de recibo que ante un supuesto igual se trate de manera diferente a la hoy recurrente, pues con eso se vulnera el artículo 14 de nuestro más alto cuerpo legal.

Téngase en cuenta que el principio de igualdad supone que, a supuestos de hechos iguales, deben aplicarse consecuencias iguales y que las diferencias de trato necesitan justificarse indicando sus motivos de forma expresa. Y aunque no toda diferencia existente en el régimen jurídico es contraria al principio de igualdad, el máximo intérprete de la Constitución ha declarado que existe violación cuando la desigualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable teniendo en cuenta la finalidad y efectos de la medida considerada (STC 22/1981 , 76/1990 y 110/1993).

Y sobre el tratamiento dispar a la recurrente no hay ni siquiera alusión en la contestación a la demanda, a pesar del amplio tratamiento dispensado a esta cuestión en la demanda.

La carga de la prueba para desvirtuar esa afirmación - reiteramos no combatida - correspondía claramente a la demandada conforme a los artículos 217 de la Ley 1/2000 y 105 de la LGT 58/2003, bastando acompañar al efecto la documentación inspectora practicada a la entidad Servicar Engineering, S.L.

Por otra parte, atendiendo a la realidad material de los hechos, también discrepo de la regularización practicada a la recurrente, pues aunque formalmente, y de eso no hay duda, tal como relata acertadamente la sentencia, la actora contabilizó tanto la compra de los billetes de lotería que resultaron premiados como el cobro del premio, lo cierto es que la sociedad Los Carriones, S.L., tiene como únicos socios a D. Aurelio y su esposa, ostentando dicho señor la condición de Administrador único de la sociedad, tal como figura en el poder de representación aportado por la recurrente con su escrito de interposición, siendo fácil deducir por ello que fue él y no la sociedad quien resultó premiado y que, a continuación, aportó el importe obtenido a la entidad Los Carriones, S.L.

Con arreglo a estas últimas consideraciones creo que en el caso de autos no puede hablarse de "igualdad en la ilegalidad", tal como recoge la sentencia de mis compañeros, al margen, naturalmente, que acepte dicho principio, consagrado reiteradamente, por otra parte, por el Tribunal Constitucional.

Por todo ello, creo, vuelvo a reiterar, que el recurso debió ser estimado.

PUBLICACIÓN:

Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA y el voto particular formulado por el Ilmo. Sr. Presidente D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.