

■ Sentencia de 13 de junio de 2005

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Montalvo

Operaciones vinculadas; procedimiento seguido contra una sola de las sociedades. Contenido esencial de las actas; omisión de la mención de hechos que sólo se detallaban en el informe ampliatorio posteriormente elaborado por el inspector actuario.

Una segunda cuestión se refiere a la tramitación de un procedimiento inspector que tenía por objeto unas operaciones en las que habían intervenido dos sociedades vinculadas. El procedimiento se dirigía en relación con sólo una de ellas que, en el posterior recurso, alega la ausencia de comparecencia o intervención de la otra entidad afectada. El Tribunal Supremo desestima esta alegación sin considerar que la situación creada dificulta a la sociedad objeto de inspección la disponibilidad de elementos probatorios que en estos casos se encuentran en poder de la otra entidad.

Dice el tribunal en el fundamento tercero:

«En el segundo de los motivos de casación se sostiene que se ha producido la vulneración del artículo 26 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 (LPA, en adelante) y del artículo 14.2 del Texto Articulado de la Ley de Procedimiento Económico-administrativo aprobado por Real Decreto Legislativo de 12 de diciembre de 1980 (LPEA, en adelante).

Todas las actuaciones de inspección, de gestión y de reclamación contenidas en el expediente administrativo se han llevado a cabo sin intervención alguna de la compañía mercantil "El Viso Inversiones, S.A." Y es del todo punto evidente, según la recurrente, que dicha sociedad ha quedado directamente afectada por el resultado de dichas actuaciones.

El referido motivo tampoco puede ser acogido, pues, con independencia de que sujeto pasivo objeto de comprobación en el expediente administrativo era "Inversiones Alardos, S.A."... esta sociedad, la recurrente, no puede validamente invocar un derecho ajeno, el de la entidad "El Viso Inversiones, S.A." a intervenir en el expediente administrativo de gestión o de revisión. Si con la omisión del llamamiento de dicha entidad se hubiera producido la lesión de algún derecho o interés es a la sociedad titular del mismo, "El Viso Inversiones, S.A." a quien correspondería su ejercicio. Dicho, en otros términos, ni siquiera, con base en una vinculación intersocietaria podría tener éxito la alegación que sustenta el motivo que se analiza porque, de una parte, la sustantividad que otorga la respectiva personalidad no justificaría una subrogación en el ejercicio de un derecho o interés ajeno. Sólo "El Viso Inversiones, S.A." puede valorar si su presencia en el procedimiento administrativo era conveniente a su derecho o interés, y sólo ella puede ejercitar su derecho a ser oída y extraer las consecuencias derivadas de la ausencia de su audiencia. Y, de otra, la misma relación que se supone entre sociedades vinculadas permite considerar que la sociedad supuestamente preterida no desconocía ni era ajena a la existencia del procedimiento.

Es cierto que la recurrente, en la argumentación de su motivo de casación, se refiere a un interés propio en la presencia en el expediente administrativo de "El Viso Inversiones, S.A.", puesto que es esta sociedad "la que posee los datos contables y todos los conocimientos necesarios para demostrar la improcedencia del cálculo realizado por la Inspección para determinar el valor teórico de las acciones transmitidas y el beneficio o afluído con su enajenación". Pero si así fuera, la sociedad recurrente podía haber defendido adecuadamente su derecho aportando tales datos, a través de los diferentes medios de prueba, en el procedimiento administrativo o en el proceso judicial. No era imprescindible la presencia del "El Viso Inversiones, S.A." para que "Inversiones Alardos, S.A." hubiera aportado o solicitado la aportación de los referidos datos contables que dice obraban en poder de aquélla. »

La tercera cuestión suscitada también en esta última sentencia se refiere al contenido esencial de las actas de inspección. En el caso, el acta inspectora omitía la mención de hechos que sólo se detallaban en el informe ampliatorio posteriormente elaborado por el inspector actuario.

El Tribunal desestima esta alegación pero ha de argumentar extensamente sobre el valor probatorio de las actas y sus limitaciones, ya que no todos los documentos que obran en un expediente tienen el valor probatorio que nuestro ordenamiento ha reconocido a las actas.

«SEGUNDO.- ... La queja que sustenta el motivo no puede considerarse justificada. El acta contiene lo que le es exigible según los preceptos legal y reglamentario invocados. Esto es, los elementos esenciales del hecho imponible y su atribución al sujeto pasivo. Así, consigna las circunstancias fácticas y los preceptos que conducen a la regularización de la situación tributaria que propone. Y, luego, en el informe ampliatorio o complementario, desempeñando el papel que a cada uno de dichos documentos corresponde, se alude de manera concreta, a los extremos a que hace referencia el motivo de casación.

CUARTO.- ... En relación con la carga de la prueba en el Derecho tributario se han sostenido dos criterios.

Una de ellos es el que propugna el principio inquisitivo, de manera que pesa sobre la Administración la función de acreditar toda la verdad material, incluso aquello que resulte favorable para el obligado tributario. Esta concepción parte de que la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general. Y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución. No puede afirmarse con propiedad que existan hechos que favorezcan a la Administración, sino que ésta debe conseguir la efectividad de los principios constitucionales acreditando tanto la realización del hecho imponible como los presupuestos de hecho de eventuales beneficios fiscales.

Sin embargo, en nuestro Derecho ha regido y rige la otra concepción que puede denominarse clásica regida por el principio dispositivo y plasmada en el artículo 114 de la LGT/1963 (también en el artículo 105.1 LGT/2003), según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales. Si bien es verdad que nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio establecido en el mencionado artículo 114 LGT/1963, desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos (Cfr. SSTs de 25 de septiembre de 1992, 14 de diciembre de 1999, 11 de octubre y 8 de noviembre de 2004, entre otras). En definitiva, se ha tenido en cuenta el principio de "la disponibilidad y facilidad probatoria" que corresponde a cada una de las partes del litigio y que ahora, de manera expresa, positiviza el artículo 217.6 de la Ley de Enjuiciamiento Civil de 2000, Ley 1/2000, de 7 de enero (LEC/2000, en adelante).

En el presente caso, partiendo de la indicada doctrina, puede decirse que, en principio, la carga de acreditación de los presupuestos o circunstancias fácticas que podían llevar a aplicar las consecuencias jurídicas anudadas a la vinculación societaria en el IS correspondía a la Administración Tributaria. De manera que si el Tribunal de instancia, en el momento de dictar sentencia, hubiera considerado dudosos los referidos presupuestos fácticos debería de haber fallado en contra de la Administración.

Ahora bien, el Tribunal de instancia, en su sentencia, no resuelve en situación de incertidumbre. Esto es, no da por supuesta la vinculación porque ésta no se haya probado, correspondiendo la carga al sujeto pasivo, y efectuando así, una improcedente inversión de la carga de la prueba. Por el contrario afirma que "ha quedado probado [probada]" la vinculación (fundamento jurídico tercero);...

Pues bien, es constante la jurisprudencia de esta Sala en el sentido de que el expediente administrativo incorporado contradictoriamente al proceso es susceptible de valorarse como prueba. Y de tal expediente forman parte, indiscutiblemente el acta de la inspección y el informe ampliatorio o complementario que invoca la sentencia de instancia. Lo que ocurre es que acta e informe no tienen el mismo valor probatorio teniendo en cuenta la finalidad y contenido de cada uno de dichos documentos.

El acta, según los artículos 145 LGT/1963 y 49 RGIT, incorpora los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo o retenedor, con expresión de los hechos y circunstancias con trascendencia tributaria que hayan resultado de las actuaciones inspectoras o referencia a circunstancias donde se hayan hecho constar. Y el Informe ampliatorio se refiere, esencialmente, a la exposición amplia de su completa fundamentación jurídica, con la cita obligada de la doctrina administrativa y de la Jurisprudencial si la hubiere, aunque no existe obviamente inconveniente en utilizar el Informe ampliatorio para el desarrollo detallado de los hechos consignados en el Acta.

Por consiguiente, es únicamente el acta la que goza de la presunción de veracidad a que se refería el apartado 3 del mencionado artículo 145 LGT/1963, en la forma como ha sido matizada por la doctrina del Tribunal Constitucional y de esta misma Sala.

Es reiterada la jurisprudencia de este Tribunal que ha limitado el valor atribuible a las actas de la Inspección, limitando la presunción de certeza a sólo los hechos que por su objetividad son susceptibles de percepción directa por el Inspector, o a los inmediatamente deducibles de aquéllos o acreditados por medios de prueba consignados en la propia acta, sin que se reconozca la presunción de certeza a las simples apreciaciones jurídicas, cuando se refiera a hechos que se localizan temporalmente en el pasado...»

Esta presunción de certeza, que, en principio, desplaza la carga de la prueba al sujeto pasivo, no excluye que éste se libere de la misma acreditando que el Inspector no hubiese realizado actividad alguna dirigida a obtener la convicción reflejada en el acta o bien que la actividad realizada no tuviera ninguna relación con los hechos que después se describen como ciertos en las actas. Es decir, que la citada presunción no impide un elemental control de la real existencia de algún medio idóneo para que el Inspector haya podido concluir razonablemente que son ciertos los extremos que describe en el acta. Pero si concurre esta circunstancia, entonces la presunción de certeza despliega toda su eficacia, de modo que habrá de ser el interesado quien acredite con las pruebas precisas que no se ajustan a la realidad de los hechos descritos por la Inspección.

«Ahora bien, el que el informe ampliatorio, al ser esencialmente un documento que da explicaciones y razonamientos jurídicos, no goce de la limitada presunción de certeza a que se ha hecho referencia no quiere decir que no sea ponderable por los Tribunales, sin la referida presunción, en la medida en que constate algún hecho. O, dicho en otros términos, 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 relación 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.

Por consiguiente, no es reprochable que la Sala sentenciadora al declarar probada la vinculación entre las sociedades consideradas se refiera como actuación fundamental del expediente al "Informe ampliatorio al Acta de Inspección", sobre todo si se advierte la carencia de pruebas estrictamente procesales y la facilidad respectiva para acreditar las circunstancias concernientes a la cuestionada vinculación de las sociedades.»