

■ Tribunal Supremo (Sala 3ª Sección 2ª)

■ Sentencia de 18 de febrero de 2003

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Jaime Rouanet Moscardó

Operaciones vinculadas entre sociedades; operación de préstamo.

El recurso se centra en dos cuestiones ya resueltas a favor del contribuyente en la Sentencia de instancia a la que confirma la del alto Tribunal. La primera cuestión se refiere a la interrupción de la prescripción del tributo a consecuencia de actuaciones del particular en el procedimiento de inspección, y la declaración del Tribunal, un tanto excesiva, debe examinarse teniendo en cuenta que la actuación del contribuyente a la que se niega eficacia interruptiva consistió en la designación de un representante.

La segunda cuestión tiene interés porque no siempre los tribunales han aceptado que ciertas operaciones entre sociedades vinculadas pudieran calificarse como "cuentas comerciales" o "cuentas corrientes", sino que las consideran como operaciones de préstamo entre ellas. Las consecuencias a efectos tributarios se derivan, en este caso, de la aplicación de un tipo de interés (de mercado) del 0'1 por 100 o de más del 16 por 100.

Fundamentos de Derecho

Primero.- La sentencia de instancia, cuyos datos básicos esenciales constan en el encabezamiento de la presente resolución, se basa, en síntesis, en los siguientes argumentos:

(...)

C) Invocada por la demandante, respecto al ejercicio de 1982, la "PRESCRIPCIÓN " de la acción de la Administración para liquidar el IS en razón a los arts. 31.4 del Reglamento General de la Inspección, RD 939/1986, y 64 y 66 de la LGT, LGT, entonces vigente, SE DEBE DAR LUGAR A LA DECLARACIÓN DE LA MISMA, PORQUE, SI el devengo del Impuesto se produjo el 31 Dic. 1982 y la presentación de la declaración por la contribuyente se realizó el 5 Jul. 1983, y no consta, desde esta última fecha, en el expediente de gestión, actuación alguna hasta el Acta de la Inspección de 15 Nov. 1988 (si bien el 12 Feb. 1988 la interesada aportó a las actuaciones inspectoras un poder de representación voluntaria y el 4 Nov. 1988 se extendió en aquéllas una diligencia), y SI, ADEMÁS, las actuaciones inspectoras estuvieron paralizadas desde el 12 Feb. 1988 hasta el 4 Nov. 1988, por causa no imputable a la entidad inspeccionada [no interrumpiéndose, por tanto, con tal suspensión de más de 6 meses, la prescripción de la acción administrativa para determinar la deuda tributaria —ex art. 31.1 y 4 del RD 939/1986—, HAN TRANSCURRIDO MÁS DE 5 AÑOS DESDE la presentación de la declaración HASTA la incoación del

Acta de la Inspección (o, incluso, DESDE la finalización del plazo reglamentario para presentar la declaración, es decir, desde los 25 días naturales siguientes a la aprobación del Balance definitivo —el 30 Jun. 1983—, HASTA la diligencia de 4 Nov. 1988) y se ha producido de oficio la prescripción cuestionada, con la consecuente invalidación de la liquidación del comentado ejercicio del año 1982.

D) En cuanto a la aplicación o no del art. 16 de la L 61/1978 del IS para valorar las operaciones realizadas entre la aquí interesada y sus dos sociedades vinculadas, Entanar, S.A., e Inmobiliaria La Zuda, S.A., ha de dilucidarse cuál de los dos criterios aquí enfrentados es el acorde al ordenamiento jurídico, pues LA INSPECCIÓN opina que dichas operaciones, conforme al ap. 4 del citado art. 16, y contabilizando las partidas de la denominada “cuenta con empresas del grupo”, deben presumirse como “préstamos” y, por aplicación de la norma imperativa del ap. 3 del art. 16, independiente de la presunción iuris tantum del art. 3.3 de la propia L 61/1978, han de valorarse a tenor de los precios acordados en las condiciones normales de mercado, “presumiéndose” retribuidos y, por tanto, generadores de intereses, y, por el contrario, LA CONTRIBUYENTE entiende que no existe hecho imponible, dado que el art. 3.3 de la L 61/1978 establece una presunción iuris tantum de obtención de rendimientos, y, por ello, al haberse acreditado que no se han percibido intereses (porque no se está ante unos préstamos entre sociedades sino ante unos apuntes contables de cuentas corrientes entre las mismas), no es factible aplicar una norma de valoración habida cuenta la inexistencia del hecho imponible.

(...)

Al efecto debe precisarse cuál es la calificación jurídica que merecen las operaciones derivadas de las anotaciones contables de la recurrente, que, según la INSPECCIÓN, vienen a conformar unos “préstamos” entre las sociedades vinculadas, que presuponen la existencia de intereses sobre las cantidades prestadas, al estimarse en condiciones normales de mercado, y, según la CONTRIBUYENTE, constituyen un contrato de “cuenta corriente”.

La prueba practicada así lo confirma, pues, EN EL DICTAMEN certificado por un Censor de Cuentas se informa que las cuentas de las dos sociedades vinculadas a la actora se hallan debidamente contabilizadas y ajustadas a la correspondiente definición contable, siendo coherentes con la significación económica de las operaciones como “cuentas no bancarias, cuentas con empresas del grupo”; EN LAS ACTAS DE LA INSPECCIÓN se indica que en la contabilidad no figura anotación alguna relativa a la percepción de retribuciones por las operaciones referidas; EN LA DILIGENCIA DE 4 Nov. 1988 se reflejan los saldos de los movimientos de cuentas de la contribuyente con sus dos sociedades vinculadas, la contabilización de un préstamo de uno de los socios y los intereses devengados anotados como gastos financieros; y EN LAS DOS sentencias FIRMES DEL TSJ ARAGÓN DE 15 Jun. 1991 Y DE 3 Oct. 1992, referida la primera a la empresa Inmobiliaria La Zuda, S.A., por el ITP y la segunda a Inmobiliaria Neurbe, S.A., por el IS del ejercicio de 1985, se examina el mismo problema aquí cuestionado, declarando la existencia de una relación jurídica de “cuenta corriente” entre las sociedades vinculadas.

Y, no pudiendo confundirse el contrato de “cuenta corriente” (consensual y bilateral) con el de “préstamo” (real y unilateral), es obvio que, al no quedar, además, acreditada la existencia de un préstamo, ni el percibo de intereses por la aparente parte prestamista, las operaciones realizadas entre las sociedades vinculadas son constitutivas y conformantes de una “cuenta corriente”, a las que es de aplicación el tipo vigente para las mismas en los años 1983 y 1984 sobre el saldo resultante en cada caso (al igual que se hizo por la propia Inspección en ejecución de la sentencia del TSJ Aragón de 3 Oct. 1992, referida al IS de 1985).

Segundo.- El presente recurso de casación, promovido al amparo del ordinal 4 del art. 95.1 de la LJCA (versión del año 1992), se funda en los dos siguientes motivos de impugnación:

A) *Infracción —en relación con la liquidación del ejercicio del año 1982— de los arts. 66 de la LGT y 31 del RD 939/1986, porque, en este caso de autos, no puede presumirse la existencia de paralización de las actuaciones inspectoras (...)*

B) *Infracción —en relación con las liquidaciones de los ejercicios de los años 1983 y 1984— del art. 25 de la LGT, en relación con el 16 de la L 61/1978 del IS, pues, centrándose la cuestión a dilucidar en cómo se valoran las operaciones reflejadas en las Actas de la Inspección, debe precisarse que no se trata de una calificación jurídica en sentido propio, es decir, no se trata de precisar si nos encontramos ante un préstamo o ante un contrato mercantil de cuenta corriente, sino de hacer una correcta valoración según precios que serían acordados según condiciones normales de mercado entre sociedades independientes, y, en tal sentido, el art. 25.3 indica que, en tales casos, se tendrán en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas utilizadas (...)*

Tercero. No ha lugar, sin embargo, a estimar el presente recurso de casación, habida cuenta que, además de los razonamientos vertidos en la sentencia de instancia (que, por su perfecta atemperación a derecho, damos aquí por reproducidos, haciéndolos nuestros), resulta evidente que:

A) *Sí se ha consumado la prescripción del derecho de la Administración a practicar la liquidación del IS del ejercicio del año 1982, porque, a), ha quedado perfectamente probado —y así consta en la sentencia recurrida— que, tras el requerimiento efectuado por la Inspección Tributaria a la contribuyente el 27 Ene. 1988 y su consecuente comparecencia ante dicha Inspección el 12 Feb. siguiente, no se realizó actuación inspectora alguna hasta el 4 Nov. 1988, es decir, que hubo una paralización de las actuaciones inspectoras de casi 9 meses por causa no imputable a la interesada (sin que, por contra, la Administración haya acreditado que la interrupción no fue superior a los 6 meses de que habla el art. 31 del RD 939/1986, o que estaba justificada y acordada por el órgano actuante con conocimiento del sujeto pasivo, o que fue por motivos imputables a este último), y, en consecuencia, tal paralización determina que no se pueda entender producida la interrupción del plazo quinquenal de la prescripción; b), como la declaración tributaria correspondiente al IS del mencionado ejercicio de 1982 se presentó el 5 Jul. 1983, no prescribió la acción*

de la Administración para liquidar hasta 5 años después, el 5 Jul. 1988, y, siendo así que la primera actuación con eficacia interruptiva de la prescripción no se produjo hasta el 4 Nov. 1988, resulta obvio que, en dicha última fecha, la prescripción ya se había consumado (y la liquidación definitiva debe conceptuarse inválida); y, c), el apoderamiento voluntario otorgado el 11 Feb. 1988 para comparecer ante la Inspección no puede llegar a conformar —como pretende el abogado del Estado recurrente— una actuación del sujeto pasivo “conducente al pago o liquidación de la deuda” (como expresa y estrictamente exige el art. 66.1.c de la LGT), pues las comparecencias de la contribuyente durante las actuaciones inspectoras, bien por sí misma o bien mediante el previo apoderamiento voluntario, son actuaciones enmarcadas dentro del procedimiento inspector e impuestas y reguladas en los arts. 24 a 28 del RD 939/1986 y no gozan, por sí solas, por tanto, de entidad propia y autónoma para interrumpir las actuaciones inspectoras, por no estar directamente encaminadas al comentado pago o liquidación de la deuda tributaria.

B) La sentencia de instancia ha dejado claramente sentado que las operaciones realizadas por la contribuyente con sus dos sociedades vinculadas no eran presuntamente constitutivas de un préstamo sino, en realidad, de un contrato de cuenta corriente (conclusión y valoración probatoria que, en principio —al no darse las circunstancias excepcionales que lo harían factible—, no son susceptibles de revisión en esta vía casacional, a tenor de una ya reiterada doctrina jurisprudencial) (...) en dicha sentencia se señala que ha resultado demostrado que las operaciones entre la interesada y sus dos sociedades vinculadas, durante el ejercicio de 1983 (ya hemos dicho que el ejercicio de 1982 estaba prescrito a efectos liquidatorios y que el de 1984 no es susceptible de ser examinado, por razón de la cuantía, en este recurso de casación), eran constitutivas de una cuenta corriente, y, por tanto, deben valorarse, según el comentado art. 16.3 de la L 61/1978, conforme al tipo vigente para las mismas en el año 1983 —que es lo que el Tribunal a quo entiende que es el precio de mercado—, no resultando viable que, como tal precio de mercado, se tome no el fijado por la sentencia recurrida sino el que a tenor de la interesada y del TEAC sería el aparentemente el correcto.

(...)