



Roj: **SAN 322/2009** - ECLI: **ES:AN:2009:322**

Id Cendoj: **28079230022009100038**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **05/02/2009**

Nº de Recurso: **441/2005**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 322/2009,**  
**STS 2597/2012**

## **SENTENCIA**

Madrid, a cinco de febrero de dos mil nueve.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 441/05, que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la

Audiencia Nacional (Sección Segunda) ha promovido la Procuradora Doña Isabel Soberón García de Enterría, en nombre y representación de la entidad mercantil ORTHO-LINE, S.L., frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico-

Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía global de las retenciones reclamadas asciende a 172.677,76 euros, si bien ninguna cuota trimestral supera la cuantía mínima para el acceso al recurso de casación. Es ponente el Ilmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchis, quien expresa el criterio de la Sala.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- Por la parte recurrente expresada se interpuso recurso contencioso-administrativo, mediante escrito presentado el 26 de julio de 2005, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de mayo de 2005, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 30 de diciembre de 2002, estimatoria en parte de la reclamación interpuesta en relación con la liquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades, retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario, ejercicios de 1990 a 1993 y contra la sanción derivada de la omisión de ingreso de la expresada deuda. Se acordó la admisión a trámite del recurso contencioso-administrativo en virtud de providencia de 12 de septiembre de 2005, la que igualmente se reclamó el expediente administrativo.

SEGUNDO.- En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda mediante escrito presentado el 13 de febrero de 2006, en el que, tras alegar los hechos y exponer los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que se impugna, así como la de liquidación que en ella se examina.

TERCERO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el 28 de abril de 2006, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del recurso, por ser ajustadas a Derecho las resoluciones impugnadas.



CUARTO.- No solicitado ni recibido el proceso a prueba, se dio traslado a las partes por su orden para la práctica del trámite de conclusiones, que evacuaron mediante la presentación de sendos escritos, en los que se reiteraron en sus respectivas pretensiones.

QUINTO.- La Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 29 de enero de 2009 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.

SEXTO.- En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Constituye el objeto de este recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de mayo de 2005, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 28 de diciembre de 2001, estimatoria en parte de la reclamación deducida contra la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario, ejercicios de 1990 a 1993 y contra la sanción derivada de dicha deuda.

SEGUNDO.- Para una mejor comprensión de las cuestiones planteadas en el presente litigio, resulte conveniente reseñar determinados datos de hecho relevantes en relación con las vicisitudes del procedimiento de comprobación y la vía económico-administrativa:

a) El 3 de noviembre de 1997 la Inspección incoó a la entidad hoy recurrente acta de disconformidad, modelo A02, núm. 61923636, por el concepto y ejercicio referidos, en la que se hacía constar que la sociedad no había presentado declaración por dicho concepto de retenciones. Esta acta guardaba relación con otras de la misma fecha seguidas por el Impuesto sobre Sociedades, en las cuales no se admitían entre los gastos declarados por la empresa, incrementándose en consecuencia la base imponible, distintas cantidades por los pagos realizados a las socias D.<sup>a</sup> Ana , D.<sup>a</sup> Esperanza y D.<sup>a</sup> Maite , que habían sido declaradas como rendimientos del trabajo y dado lugar al ingreso de las retenciones correspondientes y la Inspección consideraba que debían considerarse como rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención igualmente, respecto de los cuales había de ajustarse el tipo de retención. A tal efecto, la propuesta del acta consiste en efectuar la elevación al íntegro sobre el líquido percibido, una vez establecida la deuda con la aplicación del tipo de retención correspondiente a los rendimientos del capital mobiliario, deduciéndose seguidamente las retenciones ingresadas como provenientes de rendimientos del trabajo personal. Asimismo, el actuario entendió que la sociedad había cometido una infracción tributaria grave, proponiendo sanción del 85 % (75% de sanción mínima y 10% por ocultación).

De la propuesta de regularización contenida en el acta resultaba una deuda tributaria de 28.731.161 pesetas (172.677,76 euros), incluyendo la sanción.

b) Emitido por el actuario el informe ampliatorio, la interesada formuló alegaciones, manifestando que se hallaba disconforme respecto a los incrementos de la base imponible por no considerar deducibles las retribuciones que la sociedad pagó a sus socias, afirmando que las retribuciones satisfechas son gasto deducible pues la condición de socio no es incompatible con que simultáneamente el socio preste a la sociedad sus servicios como trabajador, profesional o empresario; que para la sociedad era obligatorio retribuir a sus socios por los servicios por ellos prestados en calidad de agentes comerciales en virtud de los contratos suscritos; y, por último, sostiene la improcedencia de la sanción por ausencia de culpabilidad.

c) El 19 de enero de 1998 se dictó por el Inspector Jefe acuerdo de liquidación, confirmando la propuesta de regularización contenida en el acta, de donde resulta una deuda tributaria de 28.731.161 pesetas (172.677,76 euros), integrada por cuota de 11.703.194 pesetas (70.337,61 euros), intereses de demora de 7.080.254 pesetas (42.553,18 euros) y sanción de 9.947.713 pesetas (59.786,96 euros).

d) Contra el acto de liquidación tributaria interpuso ORTHO-LINE, S.L. reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia que, en resolución de 28 de diciembre de 2001, la estimó parcialmente, por entender que existía un error en el cálculo de los intereses de demora incluidos en la liquidación.

e) Interpuesto recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central, mediante escrito de 28 de febrero de 2002, dicho órgano revisor desestimó, el 19 de mayo de 2005, el citado recurso, resolución, que es ahora combatida.



TERCERO.- Frente a las resoluciones que se impugnan en este proceso, se aducen en la demanda los siguientes motivos de impugnación: a) nulidad del procedimiento "por defectos insubsanables en la culminación de las actuaciones inspectoras", que fundamenta en la carencia de motivación del acta donde se plasma la regularización tributaria; b) en segundo término, deducibilidad de las retribuciones satisfechas a las tres socias, D.<sup>a</sup> Ana , D.<sup>a</sup> Esperanza y D.<sup>a</sup> Maite , como rendimientos del trabajo como consecuencia de la relación laboral especial de representantes de comercio que mantenían con ORTHO-LINE S.L. y, por tanto, improcedencia de considerar tales pagos como rendimientos del capital mobiliario de dichas socias; c) Vulneración de principios constitucionales de capacidad económica, exceso de imposición y confiscatoriedad; d) Finalmente, indebida calificación de su conducta como constitutiva de infracción tributaria.

CUARTO.- Un orden lógico en el examen de los motivos de impugnación aducidos aconseja iniciar su estudio por la nulidad del procedimiento que se alega, fundada en la falta de motivación del acta denunciada que, de concurrir, sería originadora de la indefensión alegada.

Debe aclararse, en primer lugar, que la demandante denuncia en la parte de la demanda destinada a la descripción de los hechos, la sucesión de varios actuarios en la instrucción del procedimiento inspector, cuestión en cuyo examen no cabe entrar pues ni de tal situación deriva la parte recurrente anormalidad alguna con relevancia para la validez del procedimiento, ni se satisface en lo más mínimo la carga de alegar respecto a la intervención de varios inspectores que se ha incurrido en cualquier infracción del ordenamiento jurídico.

Por lo que respecta, de otro lado, a la motivación del acta, el artículo 144 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT ) señala que "las actuaciones de la Inspección de Tributos, en cuanto hayan de tener alguna trascendencia económica para los sujetos pasivos, se documentarán en diligencias, comunicaciones y actas previas o definitivas"; elementos a los que el artículo 44 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos , aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (RGIT), añade los informes.

Por su parte, el artículo 49.1 RGIT dispone que "son actas aquellos documentos que extiende la Inspección de los Tributos con el fin de recoger los resultados de sus actuaciones de comprobación e investigación, proponiendo, en todo caso, la regularización que estime procedente de la situación tributaria del sujeto o retenedor o bien declarando correcta la misma"; la naturaleza de las actas es concretada en el mismo precepto reglamentario al señalar que "son documentos directamente preparatorios de las liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, incorporando una propuesta de tales liquidaciones".

La jurisprudencia las ha calificado de "soporte de las liquidaciones impugnadas" ( STS de 27 de noviembre de 1999 ), y, como tales actas, en sí mismas consideradas, "no son recurribles, como actos de mero trámite que son, ni administrativa ni jurisdiccionalmente" ( Sentencias de 3 de octubre de 1988 , 5 de septiembre de 1991 , 22 enero de 1993 , etc.). En consecuencia, el acta no es un acto final, sino un acto de trámite que contiene la propuesta de regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo, según lo dispuesto en el artículo 49.1 RGIT , en los términos del artículo 145 LGT .

En relación con el contenido de las actas, tanto la LGT como el RGIT coinciden en la exigencia de que reflejen "los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo o retenedor" (145.b LGT), expresión a la que el 49.2.d) RGIT añade "... con expresión de los hechos y circunstancias con trascendencia tributaria que hayan resultado de las actuaciones inspectoras o referencia a las diligencias donde se hayan hecho constar".

En este concreto asunto, del examen del acta de disconformidad extendida resulta claramente que se cumplen los requisitos esenciales del artículo 145.1 de la LGT , pues se expresan los hechos y circunstancias que conducen a la regularización propuesta, siendo así que su contenido, junto con el detallado informe ampliatorio emitido, permite a la interesada conocer los elementos que componen el hecho imponible, pudiendo efectuar la oportuna impugnación, siendo además digno de tenerse en cuenta que, dado que la obligación de retener surge para la empresa del hecho de que la Inspección niega el carácter de los pagos respectivos efectuados a las tres socias como rendimientos del trabajo personal, circunstancia que no sólo consta perfectamente a la empresa sino que ya ha dado lugar a varias sentencias de esta Sala, de 4 y 11 de diciembre de 2008 ( recursos nº 437 y 440/05 ), no cabe suponer que haya indefensión material para la sociedad derivada de la falta de conocimiento de elementos esenciales de dicha regularización.

En suma, del examen del acta de disconformidad extendida, junto con el informe ampliatorio y la liquidación tributaria, se cumplen los requisitos esenciales del art. 145.1 de la LGT , pues se expresan los hechos y circunstancias que conducen a la regularización propuesta, poniendo en conocimiento del contribuyente el hecho imponible y las operaciones realizadas por la Inspección en la determinación de la base imponible comprobada, siendo cuestión diferente la discrepancia de la interesada con los criterios aplicados por la Inspección que concluyen en la liquidación practicada.



Además, aún cuando hipotéticamente pudiera observarse la existencia de un defecto de motivación - inaceptable en el caso que nos ocupa, salvo a efectos meramente dialécticos-, no por ello el acto de liquidación estaría aquejado de nulidad, como se sugiere en la demanda con escaso fundamento, ni tampoco de causa de anulabilidad, pues ésta requiere que se ocasione indefensión, que no concurre en el caso debatido, siendo prueba evidente de ello el que es en el presente recurso jurisdiccional cuando por primera vez se plantea dicha supuesta falta de motivación del acta, lo que no ha impedido que se aborden en la demanda todas las cuestiones de hecho y de derecho que la recurrente ha tenido por conveniente frente al acto de liquidación, sin que esa posibilidad se haya visto obstaculizada o limitada en lo más mínimo por la supuesta falta de motivación que se denuncia y que, además, es de recordar, no se proyectaría sobre el acto recurrido propiamente dicho (el que resuelve la alzada en vía económico-administrativa frente a la liquidación impugnada), sino sobre un mero acto de trámite, como es el acta suscrita en disconformidad, que ni siquiera es el acto de liquidación definitiva.

QUINTO.- El motivo de fondo, en el que la sociedad discute la calificación otorgada por la Administración a las remuneraciones recibidas por las tres socias a las que ya nos hemos referido, se trata de una cuestión a la que ya esta Sala ha dado respuesta, en las sentencias de 4 de 11 de diciembre de 2008 a las que antes se hizo mención, en que se enjuiciaba la naturaleza de tales pagos desde el punto de vista de la deducibilidad de las cantidades a que ascendían, por tratarse, según se había declarado, de gastos de personal, por lo que, si partimos de la base de que no lo son o, simplemente, de que no consta que lo sean, la categoría conceptual en la que cabe incluir tales gastos es la de retribuciones de capital efectuadas a los socios, corolario de lo cual es, de una parte, que son gastos no deducibles para la sociedad y, en segundo término, que para el perceptor constituyen rendimientos del capital mobiliario, sujetos por ello a retención, que es lo que ahora se exige a la entidad pagadora. Así, según el artículo 125 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, indica que "no tendrán la consideración de partidas deducibles para la determinación de la base imponible: ...a) Las cantidades destinadas a retribuir directa o indirectamente el capital propio, cualquiera que sea su denominación", y conforme a lo dispuesto en el artículo 256.1.a) del mismo Reglamento, bajo la rúbrica de "rendimientos de capital mobiliario": "1. Se incluirán entre los rendimientos de capital mobiliario: ...a) Los dividendos, primas de asistencia a Juntas y participaciones en los beneficios de Sociedades y Asociaciones, así como cualquier otra utilidad percibida de una Entidad jurídica en virtud de la condición de socio, accionista o partícipe".

En cualquier caso, no podemos volver a discutir la naturaleza de tales rendimientos, pues esta Sala ya los ha valorado, a los solos fines de negar para ellos la condición de rentas del trabajo, en las dos sentencias arriba citadas, donde igualmente se llega a la conclusión de que constituyen rentas de capital obtenidas por los socios. Señalan lo siguiente tales sentencias, en lo que ahora interesa:

"Alega la parte, seguidamente, al igual que ya hiciera en la vía económico administrativa previa, la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a las tres socias, Dña. Ana, Dña. Esperanza y Dña. Maite, por importe de 30.957.478 ptas, en concepto de rendimientos del trabajo como consecuencia de la relación laboral especial de representantes de comercio que mantenían con ORTHO-LINE S.L."

"En relación con dicha cuestión -deducibilidad de ciertos gastos- hemos de partir de que la normativa aplicable al presente litigio es la que se contiene en los artículos 13 y 14.f) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades y 111 de su Reglamento aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre. El primero de los preceptos citados comienza señalando que "...para 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 aquéllos...", y, a continuación, el propio artículo contiene una relación enunciativa ("...entre los que pueden enumerarse...") de partidas o conceptos que se admiten como deducibles. Por su parte los artículos 14.f) de la Ley y 111.2 del Reglamento establecen que "no tendrán la consideración de partidas deducibles (...) las liberalidades, cualquiera que sea su denominación" si bien especifica que "a estos efectos no se considerarán liberalidades aquellas prestaciones en las que haya contraprestación..."

Señalando en otros pasajes de las sentencias lo que a continuación se señala:

"La Sala, aplicando la doctrina anteriormente expuesta, tampoco puede aceptar la deducibilidad de dicho gasto. En efecto, hay que partir, tal y como recoge la resolución del TEAR dictada en primera instancia, de que no nos encontramos ante un supuesto de valoración de los servicios de las tres socias perceptoras de las retribuciones, supuesto en que podría plantearse la aplicación de las normas sobre vinculación, sino ante un problema relativo a la existencia misma de los servicios que se retribuyen, existencia de tales servicios que no ha sido acreditada adecuadamente por la parte hoy recurrente".

"Este Tribunal ha declarado en reiteradas ocasiones que no es suficiente, a los efectos de la deducibilidad de un gasto, el hecho de su contabilización y documentación, sino que la norma fiscal exige la realidad de la





prestación y la necesidad del gasto, en íntima relación con la obtención de los ingresos. La situación que se plantea en el presente litigio surge porque la Inspección no consideró probada la existencia de tales servicios, y ante dicha circunstancia la Sala considera que no es suficientemente expresiva y detallada la demanda para destruir a su favor la presunción "iuris tantum" a que remite la aplicación en el procedimiento administrativo de las reglas sobre la carga de la prueba".

"De esta forma, los datos obrantes en el expediente llevan a la Sala a confirmar la conclusión alcanzada en la vía económica-administrativa previa, siendo indicios sumamente relevantes a destacar los siguientes. En primer término, la cuantía de las retribuciones satisfechas a las tres socias en cada uno de los años, cuantía que o bien es idéntica o bien sustancialmente coincidente, como idéntica es también su participación en el capital de la sociedad. Considera la Sala que el hecho de que se pagaran a las tres socias unas cantidades sustancialmente coincidentes y no en función de las operaciones en que intermediaban, conduce a pensar que, en efecto, no se trataba de retribuciones satisfechas por razón de los servicios prestados, sino de retribuciones a las socias por su condición de tales y, por tanto, retribuciones del capital".

"En segundo término, no se ha aportado, y sigue sin aportarse en la presente vía jurisdiccional, documentación alguna que respalde su actividad como agentes, así como tampoco justificación suficiente de los criterios con arreglo a los cuales se satisfacían dichas retribuciones, siendo un dato relevante a resaltar la existencia de otros agentes a los que se remunera por servicios de intermediación, D. Federico y D. Javier, y una sociedad BIOSAN, cuya retribución se calcula como un porcentaje sobre el importe bruto de factura de las operaciones en que hubiera intervenido o mediado".

"En último término, se constata también una "desproporción" entre las retribuciones satisfechas a las socias por su supuesta intermediación y el volumen de ventas vinculado a ello.

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

"Esto es, debe, ante todo, tenerse en cuenta que con arreglo al artículo 114 de la Ley General Tributaria: "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo"; mas también debe de tenerse en cuenta que, con arreglo al artículo 115 de la misma Ley, "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes".

"De otra parte, en todo caso debe añadirse que, como ha recordado el Tribunal Supremo, la opinión o juicio de la parte no puede prevalecer sobre la valoración de la prueba efectuada por la Sala de instancia dentro de las reglas de la sana crítica - STS de 30 de noviembre de 1985 -, así como que si bien la presunción de legalidad del acto administrativo desplaza la carga de accionar al administrado, esto no implica un desplazamiento paralelo de la carga de la prueba, punto éste respecto del cual se han de aplicar las reglas generales: cada parte soporta la carga de probar los datos que constituyen el supuesto de hecho de la norma cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor -por todas, SSTS de 22 de septiembre de 1986 y 29 de mayo de 1987 -".

"En el supuesto que se enjuicia y ante la ausencia de prueba nueva alguna aportada al presente recurso, pues los testimonios de los socios de ORTHO-CONSULTING SL propuestos como testigos afectan a la pretendida deducibilidad de los gastos que seguidamente serán examinados, la Sala no puede sino ratificar la resolución del TEAC en el sentido de que las retribuciones de las tres socias no pueden tener la consideración de gastos deducibles al no haberse acreditado la efectiva realización de los servicios presuntamente prestados, sino la de retribución del capital propio ( art. 125.a) del Reglamento del Impuesto "No tendrán la consideración de partidas deducibles para la determinación de la base imponible: a) Las cantidades destinadas a retribuir directa o indirectamente el capital propio, cualquiera que sea su denominación)".

"En conclusión estima la Sala que no se ha acreditado por la parte recurrente, como era su obligación, la efectiva realización de los servicios supuestamente prestados, por lo que no pueden considerarse como gastos deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades".

SEXO.- Por lo que respecta a la alegada vulneración de determinados principios constitucionales, como se infiere del título del fundamento jurídico cuarto, debe comenzarse por decir que, según como se desprende de una reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas, cabe citar la reciente sentencia de 1 de julio de 2008 (recurso nº 5296/2002), no cabe la invocación de tales derechos en materia de retenciones:



"En el séptimo motivo se aduce vulneración de la capacidad económica y enriquecimiento injusto. Ninguna de las dos razones puede ser acogida. El retenedor, ha de cumplir la obligación legal de retener, obligación que es ajena a la capacidad económica del sujeto pasivo. En cuanto al enriquecimiento injusto, esta Sala ha aceptado esa posibilidad cuando el sujeto pasivo del impuesto retenido o que se debió retener es el mismo que el retenido. En el caso planteado, precisamente, lo que sucede es que el sujeto pasivo (jugador) y el perceptor (entidad cesionaria de los derechos) no son coincidentes, lo que excluye que se pueda hablar de enriquecimiento injusto. Precisamente, y contra lo que en el motivo se invoca, la actora ha sustraído a la Hacienda cantidades que en concepto de retención esta debió percibir, circunstancia que no sólo no es un enriquecimiento, sino un intento de ocultar el origen de ingresos sujetos a tributación".

En suma, ninguna relación guarda la capacidad contributiva de la sociedad recurrente con el hecho de retener a cuenta de la obligación tributaria de un tercero ciertas cantidades, fruto de aplicar a las sumas íntegras satisfechas el tipo correspondiente, pues para el retenedor se trata de un acto económicamente neutro, en que su patrimonio no queda comprometido.

En cualquier caso, los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad que se citan en el correspondiente motivo están alejados de la materia que nos ocupa, siendo así que el último de ellos, el de no confiscatoriedad, sólo padecería, en hipótesis, en relación con una determinada fuente de capacidad económica, que desde luego no es la del obligado a practicar e ingresar la retención. De hecho, en los primeros párrafos del folio 22 de la demanda se aclara que lo que se viene a censurar es que la regularización no ha tenido en cuenta la incidencia de la retención en el obligado a soportarla y en la imposibilidad para éstos de efectuar la deducción por doble imposición de dividendos a tenor de lo que dispone la Ley del IRPF que en cada ejercicio corresponda, tesis que evidencia que a lo que alude el motivo y es suficiente su constatación para desestimarlos, es a la situación jurídica refleja surgida para los socios del deber de retener, pero no es un motivo que se dirija, precisamente, contra este deber.

SÉPTIMO.- Procede estimar, en cambio, el recurso contencioso-administrativo, en lo que respecta a la sanción impuesta, por falta de culpabilidad del sancionado. Desde luego, el TEAC relega la exigencia de culpabilidad a un supuesto de claridad de las normas aplicables, sin considerar otros factores de posible concurrencia, lo cual constituye una visión desacertada e insegura para constatar la presencia de esa necesaria culpabilidad, pues en este caso es absolutamente indiferente si los artículos que regulan los rendimientos del capital mobiliario o los que sobre tal concepto establecen y cuantifican el deber de retención son claros o admiten interpretaciones susceptibles de discusión, sino que lo que habría que tener en cuenta, en este caso, es que la calificación otorgada a los rendimientos percibidos por las tres socias a las que anteriormente nos hemos referido, no como rendimientos del trabajo de éstas, sino como rendimientos del capital mobiliario, no se basa en una cuestión puramente interpretativa de las normas en juego, sino que surge de la falta de acreditación de la relación jurídica de la que determinados pagos, que sí constan efectuados, constituía el cumplimiento, de suerte que no puede imputarse a la sociedad recurrente el no haber cumplido con el deber de haber conocido con anterioridad el grado de acreditación de esa citada relación jurídica, pues cabe pensar que si tales rendimientos hubieran sido objeto de prueba bastante, serían para la empresa gastos de personal y, por ende, la retención que en su día practicó sería correcta.

En suma, al margen de toda otra consideración, lo relevante no es si la interpretación de las normas es o no razonable y si la enunciación de tales normas es o no clara -y menos aún que el TEAC, subjetivamente, tenga apoderamiento bastante para decidir qué normas son claras y cuáles otras presentan alguna dificultad interpretativa-, puesto que aquí la aplicación de las normas invocadas por la Administración ( artículos 125, 253 y 256.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 ) ha venido precedida de una actividad previa a la que en modo alguno se refiere el TEAC, cual es la de valorar la prueba de los rendimientos percibidos por aquellas socias, considerar que no son retribuciones de personal, sino de capital y sólo cuando tal incógnita se despejó, aplicar subsidiariamente las normas citadas, cuya aparición dependía de tal calificación y, por tanto, resulta impensable que la sociedad tuviera capacidad para conocer, al tiempo de declarar la retención por los rendimientos satisfechos, tales circunstancias y, por ende, para incurrir en la exigible culpabilidad.

Por tanto, difícilmente puede predicarse la culpabilidad, además, sobre la base de la claridad de las normas aplicables cuando, al margen de lo que se ha señalado respecto a que no estamos ante un conflicto de carácter interpretativo, ni siquiera se hace alusión en el acuerdo sancionador al precepto materialmente infringido y por qué el sujeto pasivo debía conocerlo y aplicarlo de forma inequívoca y unidireccional, pues el precepto típico sancionador aquí es el artículo 79 LGT de 1963, que remite implícitamente a diversas normas que fijan y cuantifican el deber de retener.

Finalmente, no cabe pronunciarse sobre la cuestión en su día planteada ante el TEAC, sobre la improcedencia de elevar al íntegro las cantidades sobre las que procedía la práctica de la retención exigida, toda vez que



la demanda omite cualquier alusión a esta cuestión, que queda así extra muros del recurso contencioso-administrativo.

OCTAVO.- De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, no se aprecian méritos que determinen la imposición de una especial condena en costas, por no haber actuado ninguna de las partes con temeridad o mala fe en defensa de sus respectivas pretensiones procesales.

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

## FALLAMOS

Que estimando en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora Doña Isabel Soberón García de Enterría, en nombre y representación de la entidad mercantil ORTHO-LINE, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de mayo de 2005, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 30 de diciembre de 2002, estimatoria en parte de la reclamación interpuesta en relación con la liquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades, retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario, ejercicios de 1990 a 1993 y contra la sanción derivada de la omisión de ingreso de la expresada deuda, debemos declarar y declaramos la nulidad de tales resoluciones, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico, exclusivamente en lo referido a la sanción impuesta, con todos los efectos legales inherentes a dicha declaración de nulidad, desestimando el recurso en lo que respecta a las demás pretensiones, sin que proceda hacer mención especial en relación con las costas procesales devengadas, al no haber méritos para su imposición.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de 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.

PUBLICACIÓN:

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.