

Roj: **STS 1403/2012 - ECLI:ES:TS:2012:1403**Id Cendoj: **28079130022012100251**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **05/03/2012**Nº de Recurso: **4388/2008**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**Tipo de Resolución: **Sentencia**Resoluciones del caso: **SAN 3113/2008,**  
**STS 1403/2012**

## SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a cinco de Marzo de dos mil doce.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 4388/08, interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 24 de julio de 2008 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 164/05, relativo al ejercicio 1998 del impuesto sobre sociedades. Ha intervenido como parte recurrida la entidad HILDECLOT, S.L., representada por el procurador don Ángel Luis Rodríguez Álvarez.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO** .- La sentencia impugnada estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la compañía HILDECLOT, S.L. («Hildeclot», en adelante), contra la resolución emitida el 4 de febrero de 2005 por el Tribunal Económico-Administrativo Central, declarando la nulidad de dicha resolución y de la liquidación y la sanción tributaria que había confirmado, por ser todas ellas contrarias a derecho.

La liquidación fue practicada a «Hildeclot», con fecha 25 de mayo de 2001, por el Inspector Jefe Adjunto al Jefe de la Oficina Técnica de la Oficina Nacional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con el impuesto sobre sociedades del ejercicio 1998, ascendiendo su importe a 694.263.477 pesetas (4.172.607,53 euros). Y la sanción por la comisión de una infracción tributaria grave en relación con ella le fue impuesta a dicha compañía el 1 de octubre de 2001, mediante acuerdo adoptado por el mismo órgano inspector, con una cuantía de 314.435.192 pesetas (1.889.793,56 euros).

El segundo fundamento jurídico de la mencionada sentencia detalla los antecedentes de los que partió el Tribunal Económico-Administrativo Central, interesando ahora destacar los siguientes:

«[...] a) El 6 de abril de 2001, la Oficina Nacional de Inspección incoó a la entidad HILDECLOT S.L. el acta de disconformidad nº 70396962 relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998, en la que se hacía constar: 1º) Se han exhibido los libros y registros exigidos, sin que se hayan apreciado anomalías sustanciales; 2º) La fecha de inicio de las actuaciones fue el 31 de mayo de 2000, sin dilaciones imputables al obligado; 3º) El sujeto pasivo ejerce la actividad de "Alquiler de local comercial", sin figurar dado de alta en el IAE, perteneciendo el capital social a un grupo familiar; 4º) En las actuaciones se han puesto de manifiesto los siguientes hechos:

- La Junta General de socios de la entidad de 22 de diciembre de 1998 acordó ampliar su capital social en 75.749.000 pesetas (455.260,66 euros) mediante la emisión de 75.749 participaciones de 1.000 pesetas (6,01 euros) suscritas, previa renuncia de los demás socios a su derecho de suscripción preferente, por D<sup>a</sup> Vanesa mediante aportación no dineraria de 75.749 acciones de REGATO, S.A., cuyo valor, según balance de 1997



era de 1.875.317.993 pesetas (11.270.888,13 euros); de los cuales, 75.749.000 pesetas (455.260,66 euros) se imputan a cuenta de "capital" y el resto, a la cuenta de "prima de emisión".

- Según el balance de HILDECLOT, S.L., a 21 de diciembre de 1998, sus participaciones tenía un valor contable de 1.030 ptas. (6,19 euros), por lo que el valor de las entregadas a Doña Vanesa en la ampliación de capital era de 78.021.470 pesetas (468.918,48 euros).

- En consecuencia, la sociedad recibe del socio 75.749 acciones con un valor 24.757 pesetas (148,79 euros) cada una y entrega a cambio 75.749 acciones con un valor de 1.030 pesetas (6,19 euros) cada una. Ello supone la fijación gratuita de una prima de emisión de 1.797.296.523 pesetas (10.801.969,65 euros), como adquisición patrimonial a título gratuito en favor de la sociedad.

b) Presentadas alegaciones por la interesada, el Inspector Jefe Adjunto-Jefe de la Oficina Técnica, practicó liquidación de 25 de mayo de 2001, con una deuda tributaria de 694.263.477 pesetas (4.172.607,53 euros), integrada por cuota de 628.625.849 pesetas (3.778.117,44 euros) e intereses de demora de 65.637.628 pesetas (394.490,09 euros).

c) Mediante acuerdo de 12 de julio de 2001, previa autorización del Inspector Jefe de 12 de enero de 2001, se inició el procedimiento sancionador por infracción tributaria grave, tramitación abreviada, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998. Una vez abierto el trámite de audiencia, se dictó, en fecha 1 de octubre de 2001 acuerdo de imposición de sanción, por dejar de ingresar una cuota de 627.529.058 pesetas (3.771.525,6 euros); y por obtener indebidamente una devolución de 1.096.791 pesetas (6.591,85 euros), así como por acreditar improcedentemente partidas a compensar por 1.222.670 pesetas (7.348,39 euros). El importe de la sanción es del 50 % sobre la cantidad dejada de ingresar y de la devolución obtenida indebidamente y por el 10% sobre la cuantía acreditada indebidamente. Así, el importe de la sanción queda fijado en 314.435.192 pesetas (1.889.793,56 euros).

[...].».

El fundamento tercero da noticia de la existencia de un voto particular en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central impugnada, en el que uno de los vocales, «tras convenir con el criterio de la mayoría en que la aportación no dineraria llevada a cabo por Doña Vanesa para la suscripción íntegra de la ampliación de capital llevada a cabo en la entidad aquí recurrente constituye un negocio simulado», siendo por ello «procedente calificar, en función de la finalidad perseguida y el resultado obtenido, como una donación onerosa en la cuantía en que lo aportado por dicha socia exceda del valor de las acciones obtenidas como consecuencia de la ampliación», discrepa, sin embargo, de la opinión determinante del fallo en que, «aun cuando pudiera hablarse de una transmisión lucrativa, de una donación, en suma, ésta no habría tenido como beneficiaria a la sociedad, dada la naturaleza de la prima de emisión y dados también los conceptos susceptibles de integrar la base imponible del impuesto que nos ocupa, sino que los donatarios sobre los que debería pesar la regularización son los restantes socios de la entidad, en cuyo patrimonio se ha experimentado, con el notorio aumento de valor de sus participaciones sociales, ese incremento».

A la luz del contenido de este voto particular, la Sala *a quo* pone de relieve en el mismo fundamento tercero las cuestiones jurídicas que plantea el pleito: «a) [s]i se ha producido simulación negocial; b) si el negocio aquí disimulado era una donación; c) si con ella se ha producido o no, en el patrimonio de la sociedad, un incremento consistente en la adquisición a título gratuito del importe de la prima de emisión abonada, susceptible de gravamen por el Impuesto sobre Sociedades».

**a) Simulación negocial (FJ 4º):**

«Es claro y evidente que estamos en presencia de un negocio simulado y, en todo caso, de la realización de unos actos en cadena que serían totalmente incomprensibles, por más que la demanda indique lo contrario, entre personas independientes y no ligados por el afecto familiar. Basta con la simple consideración de que no es concebible que se adquieran, como en este caso, 75.749 participaciones de 1.000 pesetas cada una (6,01 euros), efectuando para su suscripción una aportación no dineraria consistente en la entrega de 75.749 acciones de otra compañía mercantil, REGATO, S.A., cuyo valor teórico, según Balance auditado en 1997, era de 1.875.317.993 pesetas (11.270.887,59 euros). En otras palabras, que se entreguen acciones con un valor teórico de 78.021.470 pesetas (1.031 pesetas cada acción), a cambio de otras que por importe de los 1.875.317.993 pesetas (11.270.887,59 euros) ya indicados, a razón de 24.757 pesetas (148,79 euros), esto es, supone unas 24 veces el valor de lo que se da por encima de lo que se recibe.

No es este el único indicio de simulación. De hecho, la realidad de una sociedad familiar lo explica todo. No porque, como afirma la parte demandante, haya necesidad de abrir una sociedad puramente familiar a terceros ajenos a ella, hecho que es irrelevante por completo a los efectos que nos ocupan, sino porque se trata de una operación que únicamente admite explicación lógica a la vista de relaciones familiares, pues sólo el afecto



maternal puede explicar la cesión patrimonial aquí producida, comprensible e incluso encomiable muestra de generosidad en favor de los hijos de Doña Vanesa, si no fuera por la existencia de terceros interesados, y entre otros la Hacienda Pública.

Además de lo anterior, la prima de emisión no responde aquí, ni remotamente, a su funcionalidad propia y característica, cual es la de compensar a los antiguos socios por la disminución en el valor patrimonial de sus acciones. Obviamente, la sociedad puede establecer la prima que tenga por conveniente, pero sólo tiene sentido para reequilibrar el valor de las acciones nuevas con las antiguas, lo que sucede cuando el nominal de las primeras tiene un valor inferior al teórico contable de las nuevas, pero no en otro caso y, desde luego, no en éste. Ni aquí hay reservas que justificasen en lo más mínimo la necesidad de esa anómala prima de emisión, ni el acuerdo societario que la establece puede considerarse ajeno al poder de decisión de la familia, ni tiene sentido alguno la renuncia a los derechos de suscripción preferente por parte de los hijos -cuyo ejercicio, obviamente, habría hecho innecesaria la prima-, ni tiene razón económica de ser el abono de una prima como la aquí exigida, si no fuera por la existencia de un propósito oculto y disimulado por completo, el de efectuar una liberalidad o donación equivalente al importe de esa muy jugosa prima de emisión, con la finalidad de orillar el gravamen fiscal de la donación si se hubiera hecho de una manera abierta».

**b) Calificación del negocio disimulado como donación (FJ 5º):**

«Establecido que hay una simulación casi prototípica, debe señalarse que con ella se ha tratado de enmascarar una ganancia patrimonial obtenida lucrativamente, si se tiene en cuenta que la prima de emisión no responde a su finalidad institucional, ni siquiera se decidió mediante un acto de voluntad al que fuera ajena la propia aportante posterior».

**c) Si se ha producido, en el patrimonio de la sociedad un incremento consistente en la adquisición a título gratuito del importe de la prima de emisión abonada, susceptible de ser gravado por el impuesto sobre sociedades (FFJ 5º, 6º y 7º).**

Los jueces *a quo* argumentan en el fundamento quinto:

«[...] la Sala comparte la tesis que contiene el voto particular suscrito en la resolución impugnada que, partiendo de la existencia de una simulación relativa y la correlativa presencia, disimulada, de una transferencia patrimonial lucrativa, sitúa en los demás copartícipes el beneficio obtenido de aquél acto de disposición, equivalente a la prima de emisión abonada, pero no en la sociedad.

Para llegar a este punto se pueden recorrer dos caminos alternativos: el primero de ellos, que no ha tenido en cuenta la resolución, es el de considerar que la simulación no es sólo objetiva (en el sentido de que se deja en la oscuridad la causa negocial) sino también subjetiva (toda vez que se utiliza a la sociedad, controlada por miembros de una familia, para arbitrar un acto negocial de donación personal en el seno de la propia familia). El segundo de ellos, el que asume el mencionado voto particular, es que la aportación de capital, bajo la rúbrica que sea, no constituye un hecho imponible gravado en el Impuesto sobre Sociedades ni, consecuentemente, la prima de emisión, por su destino, puede incorporarse al resultado contable y, por ende, a la base imponible del Impuesto ( artículo 10.3 de la Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades -LIS-). Obviamente, cualquiera de las dos soluciones conduciría a la estimación de la demanda; en favor de la primera de ellas, está el contrasentido de detener la simulación sólo en parte de las operaciones y actos de voluntad cuando, en realidad, tanto la finalidad del negocio como sus protagonistas permiten pensar en la sociedad como un mero instrumento y en la secuencia -ampliación de capital- renuncia al derecho preferente-integra suscripción por un socio-prima de emisión elevada y no acorde con el valor de las acciones originarias y las nuevas como el instrumento medial empleado para consumir lo que, en realidad y levantando el velo aparente que cubre a la sociedad, no es sino una traslación patrimonial entre los miembros de la familia.

No es, sin embargo, tan fácil la opción por esa primera posibilidad pues lo cierto es que, de forma aparente o no, la transmisión lucrativa se produce -al margen de la identidad de su destinatario final- a título de capital o financiación básica, y no sólo porque se trata una prima de emisión, sino porque la integridad del "precio" abonado por las participaciones sociales que se escriben lo es a título de aportación no dineraria de capital, de suerte que es preciso despejar la incógnita que con agudeza se plantea el reiterado voto particular que, es de admitir, ni la resolución del TEAC ni la contestación a la demanda abordan en absoluto, puesto que el expresado voto discrepante toma como punto de partida para obtener la conclusión que alcanza el punto de llegada de la tesis mayoritaria, que no se hace cuestión alguna, guardando silencio, acerca de algo que sí se planteó en el recurso de alzada y a lo que se debió dar respuesta.

Nos referimos a la improcedencia de gravar como incremento de patrimonio una aportación de capital a la sociedad por parte de un socio, lo cual incrementa el valor de las acciones, participaciones o cuotas sociales, pero no determina adquisición de una renta o ganancia que puede llevarse al resultado contable ni, por tanto,



a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. A tenor de lo que establece el artículo 4 de la LIS "1. Constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuere su fuente u origen, por el sujeto pasivo.

2. En el régimen de transparencia fiscal se entenderá por obtención de renta la imputación al sujeto pasivo de las bases imponibles positivas de las entidades sometidas a este régimen...", siendo así que este concepto de renta, cuya obtención a lo largo del ejercicio es el hecho que se sujeta a imposición, no se aviene bien con el de la aportación o suscripción de capital. Por otra parte, es de destacar que conforme a lo establecido en el artículo 10 de la propia LIS: "1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. 2. La base imponible se determinará por el régimen de estimación directa y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

3. En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

Obvio resulta, a tales efectos, que la base imponible viene constituida por el resultado contable (donde no se integra, desde luego, el capital social, ni las reservas, ni la prima de emisión), corregido de acuerdo con las normas de la propia LIS, ninguna de las cuales se refiere a una cuestión semejante a la que aquí nos ocupa. Y si el capital social, que forma parte del pasivo, se incrementa aquí y suscribe mediante una aportación no dineraria de acciones, en modo alguno podría hablarse de incremento patrimonial para la sociedad, precisamente porque este concepto se monta sobre la idea del enriquecimiento que acontece a la sociedad a partir de un capital dado que genera una renta, pero no cabe cuando se modifica el contrato social mismo a base de un nuevo capital incrementado, que generará en su caso nuevos rendimientos, ganancias o rentas, pero que de suyo no es ganancia, como concluye el TEAC sin explicar por qué».

Añaden en el fundamento sexto:

«[Q]ue del artículo 15 de la LIS, sobre las reglas de valoración, se infiere la misma conclusión. Aunque dicho precepto se refiera sólo a las normas para valorar los bienes o derechos que se transmiten, no deja de ser significativo que las alusiones efectuadas a la prima de emisión se hagan no para resaltar el momento de suscripción del capital nuevo en caso de aumento, sino con ocasión del reparto de la prima entre los partícipes, momento en que, en su caso, se hará patente una ganancia patrimonial. [...]

Los razonamientos anteriores se ven corroborados por lo establecido en el art. 11 de la LIS de 1978. Bien es cierto que el silencio de la nueva Ley, en el mismo punto donde la derogada hacía una mención expresa incluyente, podría ser interpretado, justo en el sentido opuesto al que ahora tratamos de razonar, esto es, que donde antes había una exclusión expresa, ahora ha desaparecido. Sin embargo, las dudas se disipan si se tiene en cuenta que la base imponible, bajo la Ley 61/1978, no se configuraba de una manera tan claramente vinculada a la contabilidad empresarial, aun sujeto a ajustes y correcciones, puesto que, por principio, el expresado artículo 11 señalaba que "Uno. Constituye la base imponible el importe de la renta en período de la imposición. Dos. Las cuantías de las distintas partidas, positivas o negativas, que componen la renta, se integran y compensan para el cálculo de la base imponible. Tres. La base imponible se determinará: a) Por la suma algebraica de los rendimientos y de los incrementos y disminuciones de patrimonio a que se refiere el número dos del artículo tercero de esta Ley. b) Por la diferencia entre el valor del capital fiscal al principio y al final del período impositivo". A partir de este punto, es muy significativo que el apartado cuatro señalara que "para la determinación de la base imponible no tendrán la consideración de partidas positivas las aportaciones de capital efectuadas por los socios o partícipes durante el ejercicio, ni la de partidas negativas las cantidades retiradas durante el mismo período por los propios socios o partícipes en concepto de reducción del capital, distribución de beneficios o reparto del patrimonio ni las partidas fiscalmente no deducibles", apostillándose, para reforzar la clara exclusión en la base imponible, que "Cinco. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se considerarán aportaciones de capital realizadas por los socios las primas de emisión de acciones y las aportaciones que los mismos realicen para reponer el capital en virtud de lo dispuesto en el art. 99 de la Ley de Sociedades Anónimas".

Lógicamente, tales menciones han devenido innecesarias cuando ahora la base imponible se determina, no en función de los criterios que regían bajo la ley anterior -la suma algebraica de rendimientos, incrementos y disminuciones o bien la diferencia del capital fiscal inicial y final- sino acudiendo al resultado contable (art. 10.3 LIS de 1995), pues es en esa alusión donde cabe entender excluida con claridad la idea de que las aportaciones de capital se integren en la base, pues ésta a su vez se forma con el resultado contable, donde no aparecen estos conceptos».





Remachan la tesis que sustentan en el fundamento séptimo:

«El Plan General de Contabilidad aplicable al caso, Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, avala esta caracterización, pues el denominado Grupo 1, alusivo a la FINANCIACION BASICA, "Comprende los recursos propios y la financiación ajena a largo plazo de la empresa destinado, en general, a financiar el activo permanente y a cubrir un margen razonable del circulante; incluye también los ingresos a distribuir en varios ejercicios, acciones propias y otras situaciones transitorias de la financiación básica". Dentro de este grupo se encuentran las reservas (11) y a su vez, dentro de ellas, la 110. Prima de emisión de acciones, concluyéndose la enumeración que "las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo del balance, formando parte de los fondos propios". A propósito de la cuenta 110, "Prima de emisión de acciones", señala el PGC que es la "aportación realizada por los accionistas en el caso de emisión y colocación de acciones a precio superior a su valor nominal", indicando seguidamente que "su movimiento es el siguiente: a) Se abonará, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57. b) Se cargará por la disposición que de la prima pueda realizarse".

Tal condición de la prima como concepto integrado en el de reservas, a su vez, forma parte de la financiación básica de la entidad. Al margen de cuál sea la naturaleza última de este concepto como desembolso suplementario que quien suscriba acciones o participaciones debe llevar a cabo por encima del valor nominal, lo cierto es que contablemente constituye una partida de reservas o fondos propios, disponible por la sociedad, como las reservas voluntarias (como ha tenido oportunidad de admitir el Tribunal Supremo en su Sentencia de 20 de octubre de 2006, recaída en el recurso nº 6366/2001 ) aunque para ponderar la sujeción de dicha operación societaria, con arreglo a las prescripciones de su ley reguladora, por el concepto de transmisiones patrimoniales, que no es extensible al concepto fiscal que nos ocupa. En todo caso, esta prima de emisión se conceptúa, en general, por la doctrina, como una especie de "reserva de capital", que es categoría desconocida en nuestro Derecho positivo, aunque sí lo es en otros ordenamientos, que aquí tendría cabida como *tertium genus* entre la reserva que procede de beneficios y el capital social en sentido estricto. En cualquier caso, su régimen contable determina la imposibilidad de inclusión de la prima de emisión en el resultado de la entidad a que se refiere, por el ejercicio en que se consuma -que, por cierto, como señala la parte recurrente en su recurso de alzada, debió tomar en consideración la fecha de la inscripción registral de la escritura relativa al aumento de capital, no la de ésta escritura- lo que impide llevarla a la base imponible, y en consecuencia, hacerla objeto de gravamen en este impuesto».

Finalmente, el fundamento octavo de la sentencia de instancia se ocupa de la sanción impuesta a «Hildeclot»:

«[B]asta con señalar que el hecho de que hayan quedado estimados los motivos de nulidad esgrimidos en la demanda frente a la liquidación practicada por la Inspección, en concepto de incremento de patrimonio de la sociedad recurrente, sometido a gravamen en el Impuesto sobre Sociedades, hace innecesario cualquier pronunciamiento sobre la sanción, pues la nulidad de ésta deriva de la nulidad misma de la deuda tributaria cuyo supuesto incumplimiento habría constituido, en la opinión de la Administración, el presupuesto de hecho propio de la infracción sancionada, pues si no hay obligación de pago de la deuda fiscal, mal se puede cometer una infracción consistente en el incumplimiento de tal deber.

A lo anterior cabe añadir que la sanción tributaria, caso de existir, estaría afectada por la caducidad a que se refiere el artículo 49.2.j) del RGIT , que exige que se notifique al sujeto pasivo el inicio del expediente sancionador dentro del mes desde el acta de conformidad, o desde la finalización del plazo para alegaciones al acta de disconformidad, constituyendo esa notificación tempestiva un requisito de validez y eficacia del acto iniciador, por lo que al haber transcurrido, en este asunto, más de un mes desde el acta -6 de abril de 2001- y las alegaciones, cuyo plazo finalizó el 26 de abril de 2001, sin que se notificase a la recurrente la incoación del procedimiento sancionador, que tuvo lugar el 12 de julio siguiente, la Administración ya no podía iniciarlo, salvo la revisión de oficio el acto presunto de preclusión, sin que a ello obste que se emitiera autorización, por parte del Inspector-Jefe Adjunto al Jefe ONI, con fecha 12 de enero, para iniciar el procedimiento, ya que dicho documento no puede tener los efectos pretendidos al respecto ni alterar consiguientemente el cómputo de los plazos, pues no puede confundirse dicha genérica autorización, que es una condición previa y ajena al procedimiento sancionador mismo, con la notificación del inicio del expediente sancionador.

Tal pretendida autorización, que no es tal, por inconcreta, es un acto puramente interno, no notificado a la parte recurrente, por lo que carece de cualquier valor como día inicial del procedimiento. La alteración de los plazos señalados por el artículo 49.2.j), en relación con el 60.2 RGIT , que produciría esa autorización -no, lógicamente, a efectos de interrupción, que es figura ajena a la dinámica propia de la caducidad, pero sí de modificación del "dies ad quem" del cómputo del plazo de caducidad, en tanto que dicha autorización sería asimilable a la apertura o inicio del procedimiento sancionador-, exige un conocimiento formal del sujeto pasivo».



**SEGUNDO** .- El abogado del Estado preparó el presente recurso de casación y, previo emplazamiento ante esta Sala, lo interpuso por escrito registrado el 4 de noviembre de 2008, en el que articula tres motivos de casación al amparo de la letra d) del artículo 88.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio).

1º) Denuncia en el primero la infracción de los artículos 10 y 19.8 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades (BOE del 28 de diciembre), en relación con el artículo 25 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre).

**A)** Concuera con la sentencia impugnada en que la prima de emisión de acciones satisfecha por doña Vanesa en la ampliación de capital de «Hildeclot» no responde a un verdadero negocio oneroso, porque el valor de las participaciones suscritas por dicha socia es muy inferior al valor de lo que aportó a cambio, por lo que la operación no puede justificarse sino como una forma de traspasar el patrimonio de la madre a los hijos, todos ellos socios de la antedicha sociedad.

Explica que la prima de emisión de acciones o participaciones consiste en un desembolso suplementario que los suscriptores deben realizar por encima del valor nominal de las mismas. Dicho desembolso debería fijarse de forma proporcional al importe de las reservas correspondientes a las acciones o participaciones antiguas, para evitar que el valor real de estas últimas se diluya, pero como en la práctica los antiguos accionistas están protegidos por el derecho de suscripción preferente o por la adquisición gratuita de acciones nuevas, en el cálculo de la prima de emisión pueden influir otros factores: situación del mercado de valores, cotización de las acciones viejas, solidez de las inversiones sociales, etc. Ciertamente la sociedad, desde el punto de vista mercantil, puede valorar esos factores libremente y emitir las acciones o participaciones nuevas por el precio que estime conveniente; ahora bien, desde el punto de vista **tributario**, la Ley General Tributaria impone la calificación de los actos o negocios realizados por lo que realmente son y no por la forma en que se efectúan.

Concurriendo, como en este caso, la circunstancia de que una sociedad amplía capital, recibiendo a cambio acciones de gran valor con el objeto de beneficiar en el futuro a una parte de sus socios, que casualmente son hijos de la aportante que previamente renunciaron a la ampliación de capital, se tergiversan por completo las finalidades y las previsiones de la legislación mercantil, con un objetivo fiscal. Esta operación ha de ser analizada atendiendo a la realidad económica que la sustenta, como una donación de la diferencia entre el valor de las acciones aportadas en el desembolso de la ampliación de capital y el valor de las participaciones sociales suscritas.

En definitiva, como dice la sentencia impugnada, "es claro y evidente que estamos en presencia de un negocio simulado" (FJ 4º); "hay una simulación casi prototípica" (FJ 5º).

**B)** Sin embargo, el abogado del Estado discrepa de la tesis que con esa premisa alcanza la sentencia recurrida.

Reconoce que los beneficiarios futuros son los socios de la compañía que no suscribieron la ampliación, porque sus participaciones sociales valen mucho más después de la ampliación que antes de ella, pero la fórmula utilizada, ampliación de capital con prima de emisión, hace que la inmediata beneficiaria de la transmisión lucrativa sea «Hildeclot», produciéndose así el hecho imponible del impuesto sobre sociedades por la obtención de un incremento patrimonial a título lucrativo ( artículos 10 y 19.8 de la Ley 43/1995 ).

Aduce que, una vez declarada la existencia de simulación, como hace la Sala de instancia, ha de aplicarse la doctrina de los negocios simulados ( artículos 1273 del Código Civil y 25 de la Ley General Tributaria de 1963), conforme a la cual, el hecho imponible gravado no es el denominado por las partes como prima de emisión de acciones, sino el efectivamente realizado, esto es, una transmisión sustancialmente lucrativa, que tributa como incremento de patrimonio en el impuesto sobre sociedades de la compañía que amplió su capital.

Alega que, en vez de proceder de este modo, la sentencia de instancia, de forma incongruente con el reconocimiento que hace de la existencia de un negocio simulado, argumenta sobre ese negocio, la prima de emisión de acciones, y con fundamento en la regulación que tenía en el Plan General de Contabilidad de 1990, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (BOE del 27 de diciembre), concluye que la operación no forma parte de la base imponible y, en consecuencia, no puede gravarse en el impuesto sobre sociedades.

Habiendo declarado que no existió la operación de aumento de capital social con prima de emisión de acciones, puesto que hubo "una simulación casi prototípica", «huelga toda argumentación respecto a un negocio que es nulo».

A su juicio, la conclusión es otra y obvia: si no se está ante una prima de emisión de participaciones, se está ante un incremento patrimonial gratuito de la sociedad que amplía capital por el que debe tributar en el impuesto sobre sociedades.



2º) Alega en el segundo motivo que la sentencia impugnada vulnera el artículo 49.2.j) del Reglamento general de la inspección de los tributos , aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (BOE de 14 de mayo).

En su criterio, dicho precepto opera cuando el inspector actuario consigna en el acta de inspección la ausencia de motivos para la apertura del procedimiento sancionador, considerando injustificada su iniciación, y el inspector jefe, en el plazo previsto en el artículo 60 de dicho Reglamento, no ordena su iniciación, situación en la que deviene firme la apreciación inicial del actuario. Tal no es el caso aquí planteado, porque en el acta incoada al contribuyente no se hizo mención alguna a esa ausencia de motivos para proceder a la apertura del procedimiento sancionador.

Considera conculcados, además, los artículos 64 , 65 y 105.2 de la Ley General Tributaria de 1963 , al entender que en el caso de autos no había prescrito la acción administrativa para imponer sanciones, sin que en el procedimiento **tributario** sea aplicable el instituto de la caducidad.

Sostiene que la sentencia de la Audiencia Nacional aquí recurrida se fundamenta en la sentencia de 21 de septiembre de 2002 (casación en interés de ley 3433/01), que no declaró doctrina legal alguna, puesto que el Tribunal Supremo desestimó el recurso y se refería a un supuesto en el que el inspector jefe mantuvo una actitud contraria al actuario de no promover el inicio del procedimiento sancionador.

De manera que si el actuario no ha señalado cosa alguna al respecto en el acta de inspección y no ha prescrito el derecho de la Administración tributaria a sancionar, el inspector jefe podía autorizar el inicio del procedimiento sancionador, en aplicación del artículo 63 *bis* del Reglamento General de la Inspección de los Tributos .

3º) Aduce en el tercer motivo una nueva infracción del artículo 49.2.j) del Reglamento general de la inspección de los tributos .

Reproduce el fundamento jurídico octavo de la sentencia recurrida y, a renglón seguido, afirma que la misma toma como referencia el hecho de que no se hubiera ordenado la iniciación del procedimiento sancionador, no la circunstancia de que no se notificara el inicio de dicho expediente, por lo que la circunstancia de la autorización se considera relevante a los efectos pretendidos, es decir, de la legalidad de la tramitación del expediente.

Acaba pidiendo a esta Sala el dictado de sentencia que case y anule la recurrida, pronunciando otra en su lugar que declare la conformidad a derecho de la resolución administrativa recurrida, según los motivos invocados.

**TERCERO** .- El recurso de casación fue admitido a trámite por auto dictado el 5 de marzo de 2009 por la Sección Primera de esta Sala , en el que se rechazó la concurrencia de una defectuosa preparación del recurso, como había defendido «Hildeclot» en su escrito de personación.

**CUARTO** .- Esta compañía se opuso al recurso mediante escrito registrado el 17 de julio de 2009, en el que solicitó su desestimación.

1º) Para oponerse al primer motivo de casación comienza identificando los dos argumentos invocados en el mismo por la Administración recurrente: **(A)** formula un juicio de valor sobre la sentencia de instancia, que, pese a considerar la prima de emisión de acciones como un negocio simulado, sobre la base del reflejo de tal negocio en las normas reguladoras del Plan General de Contabilidad, concluye que la operación no podía llevarse a la base imponible y, en consecuencia, no resulta gravada en el impuesto sobre sociedades, y **(B)** no duda de que existe la posibilidad de gravar los incrementos de patrimonio lucrativos producidos en el impuesto sobre sociedades.

Alega frente a los anteriores argumentos cuanto a continuación se refleja, en apretada síntesis (páginas 11 a 25 del escrito de oposición):

**(A)** Con respecto al juicio de valor que efectúa el defensor de la Administración General del Estado sostiene **(a)** que sólo toma en consideración las normas invocadas en el fundamento séptimo de la sentencia recurrida y **(b)** que se funda en una premisa que, por no ser conforme a derecho, invalida todas las conclusiones que de ella derivan.

**(a)** Recuerda que la sentencia recurrida no sólo se sustenta en el Plan General de Contabilidad de 1990, también se basa en otras normas jurídicas; los artículos 4, 10 y 15 de la Ley 43/1995 y el artículo 11 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre , del impuesto sobre sociedades (BOE de 30 de diciembre), son objeto de cita e interpretación en los fundamentos quinto y sexto.

**(b)** Entiende que la valoración de la parte recurrente se basa en una premisa que no es conforme a derecho: la nulidad a todos los efectos de la ampliación de capital con prima de emisión acordada por «Hildeclot», porque «huelga toda argumentación respecto a un negocio que es nulo» (página 5 del escrito de interposición).



Mantiene que la nulidad invocada no puede fundarse en el artículo 25 de la Ley General Tributaria de 1963 , que se considera como infringido en el primer motivo de casación [este precepto en su redacción por la Ley 25/1995, de 20 de julio (BOE del 22 de julio), disponía: «En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados»].

Asevera que la finalidad de esa norma legal era reconocer a la Administración tributaria la facultad de declarar por sí misma, sin necesidad de acción ante el juez, la existencia de una simulación en perjuicio de la Hacienda pública y de tomar en consideración, a efectos fiscales, la realidad efectiva de la situación creada por las partes.

Afirma que la mencionada facultad no puede extenderse más allá del ámbito **tributario**, porque las consecuencias que del incumplimiento de las obligaciones tributarias puedan derivar sobre la eficacia de los actos o negocios jurídicos es una de las materias que, en virtud de la preferencia de ley establecida en la letra e) del artículo 10 de la Ley General Tributaria de 1963 , deben regularse por una norma con rango legal, y el artículo 25 de la Ley General Tributaria de 1963 no disponía -tampoco las restantes leyes tributarias- que una de las consecuencias de la declaración administrativa de que un acto o negocio jurídico incurre en simulación que perjudica a la Hacienda pública sea su nulidad a todos los efectos, **tributarios** y no **tributarios**.

Sostiene, por ello, que la ampliación de capital con prima de emisión acordada por «Hildeclot» es plenamente válida y produce efectos, con independencia de cual pueda ser su régimen **tributario**, al haberse realizado cumpliendo todos los requisitos legalmente exigibles. Así lo demuestra, no sólo la documentación incorporada al expediente del recurso contencioso administrativo, sino también su inscripción en el Registro Mercantil con fecha 26 de abril de 1999.

Reproduce para apuntalar su tesis el apartado 2 del artículo 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), que ha sustituido al precepto legal aquí examinado en la regulación de la simulación en el ámbito **tributario**: «La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente **tributarios**».

**(B)** El defensor de la Administración General del Estado no duda de que existe la posibilidad de gravar los incrementos de patrimonio lucrativos producidos en el impuesto sobre sociedades. Afirma, en concreto, que «no puede existir la más mínima duda respecto a la posibilidad de gravar los incrementos de patrimonio lucrativos en el impuesto sobre sociedades como lo demuestra tanto la práctica como las normas (arts. 10, 15, 19, etc. de la LIS)» [página 5 del escrito de interposición].

Frente a esa posición que califica como inespecífica, pues no justifica por qué la prima de emisión constituida está sujeta al impuesto sobre sociedades, «Hildeclot» pretende demostrar que dicha prima no tiene carácter lucrativo y que su constitución no tributa en ese impuesto, por las dos razones que a continuación se detallan.

**(a)** Atendiendo al contexto y a los antecedentes, ha de llegarse a la conclusión de que la aportación de una prima de emisión no es un incremento patrimonial lucrativo sujeto al impuesto sobre sociedades.

**(i)** Contexto.

Considera que del hecho de que el artículo 25.1 del Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, aprobado por Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre), prevea que, para determinar la base imponible del impuesto sobre operaciones societarias en los aumentos de capital, se adicionará al capital ampliado las primas de emisión exigidas, se deduce que éstas tienen carácter oneroso, pues, de no ser así, no estaría gravada por un impuesto cuyo objeto son las transmisiones de esta naturaleza.

Afirma que, de la exposición de motivos de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones (BOE de 19 de diciembre), y del apartado 2 de su artículo 3, se desprende con total nitidez que los incrementos de patrimonio lucrativos regulados en el apartado 1 de dicho artículo 3, cuando son obtenidos por personas jurídicas, están sometidos al impuesto sobre sociedades. Luego para ser un incremento patrimonial lucrativo sujeto al impuesto sobre sociedades, la prima de emisión debiera ser una donación o bien proceder de otro negocio jurídico gratuito por actos *inter vivos*.

Defiende que no es una donación, porque no se basa en un acto de liberalidad, como requiere el artículo 618 del Código Civil, es una consecuencia del contrato de sociedad -cuyo carácter oneroso destaca la definición del artículo 1665 del Código Civil y reitera para el caso de sociedades mercantiles el artículo 116 del Código de Comercio -, en el que no hay contraprestaciones. El acreedor de la prestación no son los restantes socios, sino la sociedad.





Subraya que, a diferencia de lo que ocurre en los contratos bilaterales, en el acto constitutivo de la sociedad o en la ampliación de su capital social no existen prestaciones de las partes que se crucen como contraprestaciones equivalentes, lo que hay son aportaciones que salen de la esfera patrimonial de los socios para concurrir en un punto común, el patrimonio social, que cumple una función instrumental en cuanto permite la realización de la actividad que constituye el objeto social. Las aportaciones no se prometen en función de una relación de intercambio sino en desarrollo de un fin común, por lo que desaparece cualquier "sinalagma". De ahí que el incumplimiento de un socio no autorice a otro socio a resolver el contrato por la vía del artículo 1124 del Código Civil, ni tampoco a retener su aportación al amparo de la excepción de contrato incumplido o del principio de compensación de la mora sancionado por el artículo 1100 del Código Civil. Por estas razones, el carácter oneroso de las aportaciones a una sociedad no puede enjuiciarse con los mismos criterios que serían aplicables a las prestaciones de un contrato bilateral. En la sociedad los socios no intercambian sus prestaciones sino que las coordinan de un modo funcional para obtener el fin común. Lo que cada socio obtiene para sí lo recibe directamente de los rendimientos de la actuación y patrimonio comunes, no de cada uno de los consocios. Por ello, la aportación suplementaria en que consiste la prima de emisión tiene carácter oneroso, puesto que el socio la realiza para lograr el fin común que no es otro que "el ánimo de partir entre sí las ganancias", que supone la triple condición de que la intención de los socios sea obtener una ganancia, que esta ganancia sea común a todos los socios y que la ganancia, o la pérdida eventual, haya de ser repartida entre los socios (sentencia de 3 de diciembre de 1959 del Tribunal Supremo, referencia 4.481/1959 del Repertorio Jurisprudencia Aranzadi).

Extracta el siguiente pasaje de la sentencia de 13 de Junio de 1983 de este Tribunal Supremo (referencia 3.524/1983, Repertorio Jurisprudencia Aranzadi), para apoyar cuanto ha expresado: «Sin entrar en la cuestión doctrinal referente a la naturaleza jurídica del negocio fundacional de una sociedad anónima, ya se utilice el concepto de contrato plurilateral para distinguirlo de los bilaterales propiamente dichos, con sinalagma genético y funcional, ora se abandone la tesis contractualista para hablar de acto colectivo, en todo caso será indispensable para la existencia legal del negocio o acto constitutivo cuando se trate de la fundación simultánea o por convenio (art. 10 de la Ley), una declaración de voluntad creativa, seriamente emitida, con el designio de someter unos bienes que se hacen comunes a la disciplina jurídica de la sociedad, persiguiendo un fin de lucro que habrá de obtenerse mediante el desarrollo de una determinada actividad a cuyo servicio se ponen aquéllos, requisito inexcusable al que conviene la clásica denominación de " *affectio societatis* " y sin cuya concurrencia no puede tenerse por producido el consentimiento ni por eficaz el negocio jurídico constitutivo de una sociedad, cualquiera que sea su forma ( arts. 1.665 del C.C. y 116 del C.Com.) [...]».

Expone que la cláusula residual relativa a otros negocios jurídicos a título gratuito e "inter vivos", distintos de la donación, se concreta por el artículo 12 del Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), que enumera cinco, «entre otros», en ninguno de los cuales encaja la prima de emisión.

Entiende evidente la conclusión: la prima de emisión no es uno de esos incrementos patrimoniales lucrativos que, en caso de ser obtenido por una persona jurídica, debe tributar por el impuesto sobre sociedades.

#### (ii) Antecedentes.

Recuerda que el artículo 11.4 de la Ley 61/1978, antecedente legislativo más inmediato de la Ley 43/1995, confirma que la prima de emisión no tiene la consideración de incremento patrimonial lucrativo, a efectos de la determinación de la base imponible del mencionado impuesto.

(b) La aplicación al caso controvertido de lo dispuesto en los artículos 4, 10 y 15 de la Ley 43/1995, en el artículo 11 de la Ley 61/1978 y en el Plan General de Contabilidad de 1990 corrobora la conformidad de derecho de la declaración que hace la Audiencia Nacional, en el fundamento quinto de la sentencia de instancia, sobre «la improcedencia de gravar como incremento de patrimonio una aportación a la sociedad por parte de un socio», porque «incrementa el valor de las acciones, participaciones o cuotas sociales, pero no determina adquisición de una renta o ganancia que puede llevarse al resultado contable ni, por tanto, a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades».

2º) y 3º) Remite a los fundamentos de derecho y tercero a octavo y al décimo de la sentencia pronunciada por esta Sala Tercera del Tribunal Supremo el 16 de octubre de 2008 (casación 8525/04), para demostrar la falta de adecuación a derecho del segundo y del tercer motivo de casación, respectivamente.

**QUINTO** .- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 2 de septiembre de 2009, fijándose al efecto el día 29 de febrero de 2012, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, Magistrado de la Sala



## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO** .- La Administración General del Estado articula tres motivos de casación contra la sentencia dictada el 24 de julio de 2008 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 164/05 , por entender, en contra de la Sala de instancia, **(a)** que una prima de emisión injustificadamente elevada y, por ende, desproporcionada, constituye una adquisición lucrativa gravable en el impuesto sobre sociedades de la sociedad que amplía su capital (primer motivo) y **(b)** que en el caso enjuiciado no precluyó el plazo que tenía la Administración para iniciar el expediente sancionador, porque no es ajustada a derecho la interpretación del artículo 49.2.j) del Reglamento general de la inspección de los tributos en la que los jueces *a quo* asientan esa declaración (segundo y tercer motivos de casación).

**SEGUNDO** .- La cuestión jurídica que suscita el primer motivo de casación, en el que se denuncia la infracción de los artículos 10 y 19.8 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades , en relación con el artículo 25 de la Ley General Tributaria de 1963 , como hemos adelantado en el anterior fundamento de derecho, no es otra que determinar si la satisfacción por uno de los socios de la sociedad que amplía capital de una prima de emisión injustificadamente elevada y, por ende, desproporcionada, constituye una adquisición lucrativa gravable en el impuesto sobre sociedades de esa sociedad.

El defensor de la Administración concuerda con la Sala *a quo* en la existencia de un negocio simulado, de una simulación casi prototípica, centrando su discrepancia en los efectos que la sentencia recurrida anuda a su presencia.

Es menester comenzar recordando el contenido del artículo 25 de la Ley General Tributaria de 1963 , en su redacción aplicable *ratione temporis* : «En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados».

Este precepto facultaba a la Administración tributaria para someter a gravamen el hecho imponible efectivamente realizado cuando considere que en un acto o negocio se ha producido simulación. Pero, como bien dice la parte recurrida, no cabe extender dicha facultad más allá del ámbito estrictamente **tributario**, porque, debiéndose regular por ley las consecuencias que del incumplimiento de las obligaciones tributarias podía derivar sobre la eficacia de los actos o negocios jurídicos, por mor de la preferencia de ley establecida en la letra e) del artículo 10 de la Ley General Tributaria de 1963 , el artículo 25 de dicha Ley no disponía que una de las consecuencias de la declaración administrativa de que un acto o negocio jurídico incurriera en simulación fuera su nulidad a todos los efectos, **tributarios** y no **tributarios**. Pero es que, además, tampoco es razonable tal consecuencia; de ahí que el apartado 2 del artículo 16 de la Ley General Tributaria de 2003 , que ha sustituido al precepto legal aquí examinado, establezca que la «existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, *sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios* ». Luego no puede negarse la existencia de un aumento de capital social con prima de emisión en el caso de autos; cuestión distinta es la del hecho imponible realizado por las partes que haya de ser sometido a gravamen.

El dilema a resolver en el caso de autos queda así reducido a determinar si se produce un incremento patrimonial lucrativo gravable en el impuesto sobre sociedades cuando una sociedad que amplía su capital recibe de uno de sus socios una prima de emisión injustificadamente elevada, posición sustentada por el defensor de la Administración General del Estado, o no se produce el hecho imponible de ese impuesto, al resultar improcedente el gravamen en el mismo de cualquier aportación de un socio a la sociedad, tesis que sostiene la Sala de instancia y apoya la parte recurrida.

En recursos de casación planteados también por la Administración General del Estado, esta Sala ha resuelto la misma cuestión que aquí se suscita en el mismo sentido que la Audiencia Nacional [sentencias de 21 de noviembre de 2011 (casación 3903/09, FFJJ 2º y 3º), 28 de noviembre de 2011 (casación 4389/08, FFJJ 2º y 3º) y 5 de diciembre de 2011 (casación 2523/10, FJ 1º)]. Por razones de unidad de doctrina y seguridad jurídica debemos reiterar la misma argumentación que utilizamos en aquéllas para rechazar este primer motivo de casación.

Fuera cual fuera su causa real, la prima de emisión satisfecha por doña Vanesa constituyó un movimiento de entrada en los recursos propios de «Hildeclot», en concreto en sus reservas, puesto que es inescindible de la ampliación de capital realizada por dicha sociedad.

Por tal razón, la doctrina consolidada de esta Sala, formulada eso sí respecto de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades, concluía que la prima de emisión de acciones en ningún caso podía constituir una adquisición lucrativa de la sociedad recurrida. Resulta así porque los movimientos de entrada y salida en los recursos propios de la sociedad (capital y reservas ) derivados de las relaciones entre



la misma y sus socios carecen de repercusión fiscal en el impuesto de sociedades, de tal forma que los desplazamientos patrimoniales de los socios a los recursos propios de la sociedad, aunque constituyan un incremento económico en la perceptora, no se computan como partida gravable, pues no son ganancia o mayor valor generado por la sociedad, sino precisamente el soporte para generarlos y son los rendimientos e incrementos producidos en la propia sociedad, a partir de una cifra de recursos propios aportada desde el exterior, los que se someten a tributación [véanse, por todas, las sentencias de 31 de enero de 2007 (casación 2049/02 , FJ 2º), 8 de julio de 2009 (casación 1624/03 , FJ 2º), 3 de diciembre de 2009 (casación 3566/04, FJ 2º) y 18 de mayo de 2011 (casación 1677/06 , FJ 3º)].

Procede confirmar si esa misma interpretación sería la correcta conforme a la Ley 43/1995, que era la vigente en el ejercicio 1998. El punto de partida no puede ser otro que su artículo 10.3, según el cual «en el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley , el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas».

Dos son las incógnitas a resolver: **(a)** ¿puede formar parte del resultado contable la prima de emisión? y **(b)** ¿algún precepto de la Ley 43/1995 obliga a incorporarla, no obstante, en la base imponible del impuesto sobre sociedades?

**(a)** Como atinadamente sostiene la Sala de instancia, con independencia de la naturaleza que se atribuya al desembolso suplementario que el suscriptor de acciones o participaciones en una ampliación de capital deba efectuar por encima de su valor nominal, contablemente constituye una partida de reservas o fondos propios de la sociedad.

En efecto, el Plan General de Contabilidad de 1990, que era el aplicable en este caso, dentro del Grupo 1, dedicado a la financiación básica ("[c]omprenderá los recursos propios y la financiación ajena a largo plazo de la empresa destinado, en general, a financiar el activo permanente y a cubrir un margen razonable del circulante; incluye también los ingresos a distribuir en varios ejercicios, acciones propias y otras situaciones transitorias de la financiación básica"), incluía el Subgrupo 11, integrado por las reservas ("formando parte de los fondos propios"), entre las que se hallaba la prima de emisión de acciones (Cuenta 110), que definía como la «aportación realizada por los accionistas en el caso de emisión y colocación de acciones a precio superior a su valor nominal».

Su calificación como fondos propios determinaba la imposibilidad de incluir la prima de emisión en el resultado contable de la mercantil que ampliaba su capital social.

**(b)** La única alusión expresa a la prima de emisión de acciones aparecía en el artículo 15.4 de la Ley 43/1995 , para el caso de que se procediera a su distribución entre los socios; nada más.

No estaba prevista legalmente corrección fiscal del resultado contable que permitiera integrar la prima de emisión en la base imponible del impuesto sobre sociedades correspondiente a la sociedad que aumentaba su capital.

Ha de concluirse, por tanto, que «Hildeclot» no obtuvo una adquisición lucrativa gravable en el impuesto sobre sociedades como consecuencia de la prima de emisión satisfecha por doña Vanesa . Siendo así, la sentencia de instancia no vulnera el apartado 3 del artículo 10 de la Ley 43/1995 ni infringe obviamente los apartados 1 y 2 de este mismo precepto, que se limitaban a señalar que la base imponible se integraba por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores a precisar y que dicha base se determinaba por el régimen de estimación directa y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria. Menos aun conculca el artículo 19.8 de la Ley 43/1995 , dedicado a la imputación temporal en el impuesto sobre sociedades de las adquisiciones patrimoniales a título lucrativo.

**TERCERO** .- La desestimación del primer motivo de casación deja sin objeto el segundo y el tercero, porque habiendo concluido la conformidad a derecho de la nulidad declarada por la sentencia de instancia de la liquidación tributaria practicada a «Hildeclot» por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 1998, la misma consecuencia jurídica deriva de forma indefectible para la sanción tributaria que se impuso a dicha compañía en relación con la deuda tributaria cuantificada en ella.

**CUARTO** .- La desestimación del recurso comporta la obligación de imponer las costas a la Administración General del Estado, en aplicación del artículo 139.2 de la Ley reguladora de esta jurisdicción , si bien esta Sala, en uso de la facultad que le confiere el apartado 3 de ese mismo precepto, fija en seis mil euros la cuantía máxima a reclamar por los honorarios del abogado de «Hildeclot».

**FALLAMOS**

No ha lugar al recurso de casación 4388/08, interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 24 de julio de 2008 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 164/05, imponiendo las costas a la Administración recurrente con el límite expresado en el último fundamento de derecho.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO D. Oscar Gonzalez Gonzalez D. Manuel Martin Timon **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. **JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO**, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ