

IS / Base imponible / Imputación temporal / Operaciones a plazos

AUDIENCIA NACIONAL

*Sentencia de 27 de noviembre de 2008
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 357/2005*

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. Operaciones a plazos. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Expropiación forzosa. El justiprecio acordado por la expropiación de una finca en 1992 fue recurrido, dictándose en 1996 una sentencia cuya ejecución provisional dio lugar a ingresos para la entidad expropiada en 1997 y 1998. La entidad no incluyó en las declaraciones del IS de 1997 y 1998 ningún ingreso o ajuste extracontable. La Inspección propuso un incremento de la base en 1997 por la diferencia entre el justiprecio de la sentencia y el provisional acordado en el momento de la expropiación. Sin embargo, el acuerdo de liquidación corrige la propuesta e imputa el incremento de la base en 1997 y 1998 en proporción a los cobros en aplicación de la regla de las operaciones con precio aplazado. No cabe oponer, como pretende la parte, que la fijación definitiva del justiprecio no se llevó a cabo hasta la posterior sentencia del TS, que desestimó el recurso de casación, pues es de aplicación el art. 22.4 de la Ley IS en cuanto al cobro de las operaciones a plazos.

Infracciones y sanciones tributarias. Culpabilidad. La actora no obró de mala fe, existiendo una mera discrepancia de criterios interpretativos. No procede la sanción tributaria.

PRECEPTOS:

Ley 61/1978 (Ley IS), arts. 15 y 22
RD 2631/1982 (Rgto. IS), arts. 88, 126 y 127
Ley 230/1963 (LGT), arts. 77 y 79

PONENTE:

Doña Esperanza Córdoba Castroverde.

SENTENCIA

Madrid, a veintisiete de noviembre de dos mil ocho.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 357/2005, se tramita a instancia de la Entidad FISATER S.L, representada por la Procuradora D.ª M... J... B... R..., contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 21-4-2005, relativo al IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicios 1997 a 1999, en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del recurso la de 592.988,26 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte indicada interpuso en fecha 28-6-2005 este recurso respecto de los actos antes aludidos. Admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo, en la que realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos que estimó aplicables, concretando su petición en el Suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

«Que tenga por presentado este escrito, con los documentos que se acompañan, lo admita y tenga por formuladas en tiempo y forma alegaciones en el presente expediente de reclamación económico-administrativo, y siga el expediente por su trámite legal hasta llegar en definitiva a dictar Resolución en la que estime íntegramente la reclamación económico-administrativa, declare no ser conforme a Derecho el acto administrativo recurrido y lo anule totalmente».

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

«Que teniendo por presentado este escrito y contestada la demanda, dicte sentencia que desestime el recurso, por ser conforme a derecho la Resolución del TEAC impugnada ».

Tercero.

Solicitado el recibimiento a prueba del recurso, fue acordada por Auto de fecha 6-6-2006. No habiéndose solicitado trámite de conclusiones. Por providencia de fecha 28-10-2008 se hizo señalamiento para votación y fallo el día 20-11-2008, en que efectivamente se deliberó y votó.

Cuarto.

En el presente recurso contencioso-administrativo no se han quebrantado las formas legales exigidas por la Ley que Regula la Jurisdicción. Ha sido Ponente la Ilma. Sra. D.^a ESPERANZA CÓRDOBA CASTROVERDE, Magistrada de esta Sección.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

En el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad FISATER S.A. se impugna la resolución de 21 de abril de 2005 del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), por la que resolviendo, en única instancia, las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra la desestimación presunta y desestimación expresa del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de liquidación dictado por el Inspector-Jefe de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña de fecha 30 de mayo de 2001, derivado del acta de disconformidad, núm. ..., y contra el acuerdo de imposición de sanción de fecha 25 de julio de 2001, recaído en el expediente número ..., por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, correspondiente a los ejercicios 1997 a 1999, por importe de 660.326,85 euros (109.869.143 ptas.) de cuota e intereses, y de 296.494,13 euros (49.332.472 ptas.) de sanción, acuerda: «1.º Desestimar la reclamación RG 5333-01 y RG 5309-01, confirmando el acuerdo de liquidación correspondiente a cuota e intereses impugnado; 2.º Desestimar la reclamación RG 5332-01 confirmando el acuerdo sancionador».

Segundo.

La adecuada resolución del recurso exige partir de los datos fácticos que, a renglón seguido, se relacionan y que resultan del expediente remitido a la Sala.

Con fecha 5 de febrero de 2001 se incoa al obligado tributario acta de disconformidad, núm. A02-..., por el concepto impositivo y períodos indicados. En el acta y en el preceptivo informe ampliatorio se hacía constar, básicamente:

1.º Que el hecho que ha motivado la propuesta de regularización contenida en el acta de referencia consiste en la expropiación en el año 1992, por el procedimiento de urgencia de determinada finca rústica propiedad indivisa por parte del sujeto pasivo Fisater S.A. y de otra entidad que se identifica en el expediente. La mitad indivisa propiedad de Fisater S.A. se encontraba afecta a su actividad y figuraba en la contabilidad del ejercicio 1992 en la cuenta terrenos y bienes naturales por un valor neto contable de 28.800.000 ptas. (173.091,49 €).

Los procedimientos de expropiación y fijación de justiprecio se describen en cuanto a los hechos más significativos, sobre la base de los cuales la propuesta de regularización de la situación tributaria contenida en el acta de referencia consistía en el aumento de la base imponible en 1997 por el incremento de patrimonio correspondiente al justiprecio, señalando en síntesis, que el obligado tributario debía haber tributado por el incremento que había efectivamente obtenido derivado de la fijación definitiva del justiprecio que tuvo lugar con la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

Como resultado de las actuaciones inspectoras se formula en el acta propuesta de liquidación comprensiva de cuota e intereses de demora.

Previa presentación por el obligado tributario de su escrito de alegaciones al acta incoada, señalando su disconformidad con el criterio de la imputación temporal efectuado por el actuario por falta de firmeza de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, el 30 de mayo de 2001 se dictó acuerdo de liquidación por el Inspector-Jefe en el que confirma, en lo sustancial, los criterios de la propuesta inspectora contenida en el acta, confirmando que el obligado tributario debe tributar por el incremento de patrimonio generado por la operación de expropiación, aunque modifica la propuesta de imputación temporal contenida en el acta, haciéndose constar en el acuerdo de liquidación que, tal y como ocurriese en 1992, hay un hecho evidente cual fue la entrada de efectivo en el patrimonio del sujeto pasivo en los ejercicios 1997 y 1998 como consecuencia de la ejecución provisional de la reiterada sentencia; que las sucesivas entradas de dinero en el patrimonio de la entidad constituyen incrementos de patrimonio de acuerdo con el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades puesto que provocaron variaciones en el patrimonio del obligado tributario perfectamente identificables, no obstante dichos incrementos tienen la peculiaridad de proceder de una operación de expropiación forzosa por el procedimiento de urgencia que ya se devengó, en 1992, con motivo de la entrega de un terreno a cambio de un justiprecio que se ha ido cobrando en momentos sucesivos, considerando el Inspector-Jefe en el acuerdo de liquidación que, en aplicación de los artículos 22.4 de la Ley del Impuesto y 88.2 y 89 de su Reglamento, procedía, en relación a los períodos ahora regularizados, a gravar el incremento de patrimonio según los cobros efectivamente percibidos por el obligado tributario durante los ejercicios 1997 y 1998, con causa en la ejecución provisional de la sentencia 996/1996 dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en relación a la fijación del justiprecio en aquella expropiación. En consecuencia, el resultado se imputó, según el acuerdo de liquidación practicado por el Inspector-Jefe, a cada uno de los ejercicios 1997 y 1998 en función de las cantidades cobradas en cada uno de ellos, practicando acuerdo de liquidación resultando una cuota por importe de 98.664.945 ptas. (592.988,26 €), e intereses de demora por 11.204.198 ptas. (67.338,59 €) lo que importaba un total de deuda tributaria por 109.869.143 ptas. (660.296,8 €); acuerdo que fue notificado el 31 de mayo de 2001.

Por la entidad interesada se interpuso recurso de reposición contra el anterior acuerdo, correspondiente a cuota e intereses, con fecha 12 de junio de 2001 y, una vez transcurrido el plazo establecido para la resolución del recurso de reposición, la interesada consideró tácitamente desestimado el recurso, interponiendo contra la desestimación presunta reclamación económico-administrativa directamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que fue registrada como RG: 5333-01.

En fecha 31 de agosto de 2001 se dictó acuerdo por el Inspector-Jefe por el que se desestimó el recurso de reposición interpuesto por el interesado, confirmando el acuerdo de liquidación dictado con fecha 30 de mayo de 2001. Contra el referido acuerdo desestimatorio del recurso de reposición interpuesto, correspondiente a cuota e intereses, interpuso el obligado tributario reclamación económico-administrativa directamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, registrada como RG: 5903-01.

En relación al expediente sancionador, con fecha 5 de febrero de 2001 se inició por parte de la Inspección de los Tributos, y previa preceptiva autorización del Inspector Regional adjunto de 27 de octubre de 2000, la tramitación del procedimiento sancionador a los efectos de determinar y exigir en su caso a FISATER S.A. la responsabilidad por las presuntas infracciones tributarias cometidas, que terminó con el acuerdo de liquidación correspondiente a sanción, dictado por el Inspector-Jefe en fecha 25 de julio de 2001, del que resultaba una sanción por importe de 49.332.472 ptas. (296.494,13 €). Contra el acuerdo sancionador se interpuso por el obligado tributario reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, registrada como RG: 5332-01.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, previa acumulación de las tres reclamaciones, dictó la resolución, ahora combatida, por la que dispuso: «1.º Desestimar la reclamación RG 5333-01 y RG 5309-01, confirmando el acuerdo de liquidación correspondiente a cuota e intereses impugnado; 2.º Desestimar la reclamación RG 5332-01 confirmando el acuerdo sancionador».

Tercero.

La cuestión nodular a que se contrae el presente recurso se centra en determinar el periodo impositivo en que debe imputarse el incremento de patrimonio obtenido por la sociedad recurrente por la operación de expropiación por el procedimiento de urgencia, producida en el año 1992 de la finca rústica propiedad indivisa de la entidad hoy recurrente FISATER S.A. y de la entidad CARMAG S.L., cuya mitad indivisa propiedad de Fisater S.A. se encontraba afecta a su actividad, figurando en su contabilidad del ejercicio 1992 en la cuenta «Terrenos y bienes naturales», por un valor neto contable de 28.800.000 ptas.

Tal y como recoge el acuerdo de liquidación tributaria y admite el recurrente, los procedimientos de expropiación y de fijación del justiprecio se describen por la sucesión de los siguientes hitos significativos:

1. El 26 de septiembre de 1991 se inició el expediente de expropiación forzosa por el sistema de tasación conjunta de bienes y derechos afectos por el Plan parcial del «Cami dels Frares», en el término municipal de Lleida, mediante acuerdo de declaración de urgente ocupación por la Comisión de Urbanismo de Lleida, según el art. 203 del Reglamento de Gestión Urbanística y art. 52 de la Ley de Expropiación Forzosa.

2. El 9 de enero de 1992, el Instituto Catalá del Sol (INCASOL), Organismo del Departamento de Política Territorial y Obras Públicas de la Generalitat de Catalunya, en cuanto beneficiado de la operación de expropiación, dictó Acta previa de ocupación de la finca referida.

3. El 16 de enero de 1992 se dictó el Acta de ocupación de las fincas propiedad de FISATER S.L. y CAMARG S.L., acordándose el pago de 85.823.826 pesetas en favor de la obligado tributario FISATER, SA., en concepto de hojas de depósito. Dicho importe corresponde al valor de la parte de la finca propiedad de FISATER, S.A., según la tasación fijada por la Comisión de Urbanismo de Lleida al amparo del artículo 50.2 de la Ley de Expropiación Forzosa, con independencia de la tasación que posteriormente fijase el Jurado Provincial de Expropiación.

4. El 24 de noviembre de 1992, por Acuerdo del Jurado Provincial de Expropiación Forzosa de Lleida se fijó como justiprecio de toda la finca expropiada la cantidad de 812.899.706 pesetas. En consecuencia, a la mitad indivisa perteneciente a FISATER, S.A., se le asignó un valor de 406.449.853 pesetas, más los correspondientes intereses de demora previstos en la regla 8.ª del art. 52 de la Ley de Expropiación Forzosa.

5. El Acuerdo del Jurado Provincial de Expropiación Forzosa de Lleida fue recurrido ante la jurisdicción contencioso-administrativa tanto por los sujetos expropiados (FISATER S.A. y CARMAG S.L.), como por el beneficiario de la expropiación (INCASOL), concretamente, ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, recurso contencioso núm. 371/93 y acumulado n.º. 1152/93. La Sentencia número 996/1996 de 30 de diciembre de 1996, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, notificada

el 30 de enero de 1997, anuló los actos recurridos y declaró como justiprecio de la referida finca la cantidad de 822.908.365 pesetas, más las cantidades que procediesen en concepto de intereses de demora, correspondiéndole a la mitad indivisa de la finca propiedad de FISATER SA la cantidad de 411.454.183 pesetas, en concepto de justiprecio.

6. La Sentencia 996/1997 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña fue recurrida en casación ante el Tribunal Supremo, tanto por parte de FISATER S.A. y de la otra copropietaria, como por parte del INCASOL.

7. Con fecha de 12 de mayo de 1997, el obligado tributario solicitó la ejecución provisional de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, aportando, junto a la solicitud, compromiso de aval. Dicho Tribunal, mediante Auto de 12 de mayo de 1997, notificado el día 20 del mismo mes y año, accedió a la ejecución provisional de la mencionada Sentencia 996/1996, mediando aval de la parte demandante y fijando en 651.260.712 pesetas la cantidad que la parte demandada INCASOL, debería consignar ante la Sala, con carácter provisional, de la cual 325.630.356 pesetas correspondían a la obligado tributario.

Los actos derivados de la ejecución provisional de la Sentencia 996/1996, por lo que aquí interesa, fueron los siguientes:

- Cobro por parte del obligado de la cantidad que le correspondía mediante los siguientes ingresos en la cuenta de su titularidad núm. ..., del Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, en las fechas que se dicen:

Fecha	Concepto	Importe
01-10-97	Cheque	50.630.356 ptas.
24-12-97	Transferencia	75.000.000 ptas.
02-04-98	Transferencia	50.000.000 ptas.
02-07-98	Transferencia	50.000.000 ptas.
02-10-98	Transferencia	50.000.000 ptas.
21-12-98	Transferencia	50.000.000 ptas.

8. Con fecha de 3 de febrero de 2000, publicada el 9 de febrero de 2000, el Tribunal Supremo dictó Sentencia en resolución de los recursos de casación interpuestos contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de referencia, por la que declaró no haber lugar a dichos recursos de casación y la firmeza de la Sentencia recurrida.

9. FISATER, S.A. dio a la operación de expropiación referida el tratamiento contable y fiscal que se describe a continuación:

a) En 1992 el obligado tributario dio de baja en su contabilidad el valor neto contable de las fincas expropiadas, que ascendía al importe de 28.800.000 pesetas (cuenta «Terrenos»), con cargo a la cuenta «Pérd. Proc. Inmov. Material», que posteriormente lleva a Resultados. Simultáneamente realiza un apunte contable por importe de 85.823.826 pesetas, correspondiente a la cantidad percibida del INCASOL en concepto de hojas de depósito, con cargo a la cuenta «Bancos» y abono a la cuenta «Bf.Proc. Inmov. Material», que igualmente

lleva a Resultados. Estos apuntes se reflejan, pues, tanto en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del año 1992, como en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de dicho ejercicio.

b) Las cantidades percibidas por el obligado tributario en los ejercicios 1997 y 1998, como consecuencia de la ejecución provisional de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, se anotaron en la contabilidad con cargo en el Activo en cuentas de Tesorería e Inversiones financieras, y abono en el Pasivo, en cuentas de Acreedores a Corto Plazo. Es decir, la entidad hoy recurrente dio a dichos cobros el tratamiento de deudas debido a la simultánea constitución del correspondiente aval. En las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1997 y 1998 no hizo constar ningún ajuste extracontable, por lo que ni la fijación del justiprecio por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, ni el acuerdo de ejecución provisional de dicha sentencia, ni las cantidades percibidas por FISATER, SA. con motivo de dicha ejecución provisional, determinaron tributación alguna por el Impuesto sobre Sociedades.

c) Los gastos jurídicos y financieros -abogados, 27.120.000 pesetas; procuradores, 2.151.162 pesetas; peritos, 1.702.798 pesetas; y gastos bancarios, 3.751.304 pesetas-, en los que incurrió durante los años 1995 a 2000, relacionados con la operación de expropiación, se reconocieron en los ejercicios de su devengo y se consideraron como gastos íntegramente deducibles.

d) Los rendimientos generados en 1998 derivados de las inversiones realizadas con las cantidades percibidas en ejecución provisional de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que ascendieron a 14.100.159 pesetas, se incluyeron como tales en la declaración del Impuesto sobre Sociedades, tributando. En contabilidad se reflejaron en una cuenta de ingresos financieros denominada «Plusvalías Fondos BBV».

Sobre la base de los hechos anteriores, la propuesta de regularización de la situación tributaria contenida en el acta incoada en fecha 5 de febrero de 2001 consistió, en síntesis, en el aumento de la base imponible correspondiente al año 1997, en el importe correspondiente al justiprecio acordado por la expropiación de referencia, en la cuantía que excede al fijado con carácter previo en las hojas de depósito y que estaba pendiente de cuantificación en el momento del devengo. La regularización se propuso en el año 1997 dado que, a juicio de la actuaria, procedía su tributación, de acuerdo con la normativa del Impuesto, en el momento de la fijación definitiva del justiprecio, la cual tuvo lugar, según su criterio desarrollado en el informe complementario al acta de referencia, con la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30 de diciembre de 1996, notificada el 30 de enero de 1997, que, pese a no tener carácter firme, era calificable de definitiva y fue ejecutada provisionalmente, a instancia del interesado, mediante acuerdo del propio Tribunal del mismo año.

En el acto administrativo de liquidación, dictado el 30 de mayo de 2001, se recogía que el obligado debía haber tributado por el incremento de patrimonio que le había generado ya la operación de expropiación, modificándose la propuesta en cuanto a la imputación temporal del incremento, decidiéndolo gravar conforme a los cobros efectivamente percibidos por el obligado tributario durante los años 1997 y 1998 con causa en la ejecución provisional de la Sentencia 996/1996 dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en relación a la fijación del justiprecio de la expropiación, por lo que el resultado positivo de la operación se imputó a cada uno de los ejercicios en función de las cantidades cobradas en cada uno de ellos.

Frente a ello, ha sostenido la recurrente desde el inicio que la interpretación y actuación llevada a cabo por la sociedad fue tributar, por el incremento de patrimonio producido por la indemnización recibida, en el año 2000 al entender que «es en ese período en el que ésta se puede cuantificar definitivamente ya que así lo establece una sentencia firme como es la del Tribunal Supremo».

Cuarto.

El artículo 15 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, señala que «son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel».

Dicho precepto se corresponde y desarrolla, dada su función interpretativa y de desarrollo de la Ley del Impuesto, en los 126 y 127, entre otros, del Reglamento de 15 de octubre de 1982, RD 2631/1982, señalando el artículo 126 que: «1. Son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo cuando se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos siguientes. 2. Se computarán como incrementos de patrimonio los que se pongan de manifiesto por simple anotación contable, salvo los expresamente autorizados por preceptos legales.» y añadiendo el art. 127, que lleva por rúbrica «Alteraciones patrimoniales», que «A los efectos de lo previsto en el artículo anterior constituyen alteraciones en la composición del patrimonio del sujeto pasivo: a) La transmisión onerosa o lucrativa de cualquier elemento patrimonial incluso la derivada de la venta forzosa de bienes del sujeto pasivo, en virtud de procedimientos judiciales o administrativos seguidos contra el mismo en los que se acuerda la traba o embargo, llegándose a la enajenación de los bienes afectados así como la que se derive de expropiación o enajenación forzosa».

Esta concepción amplia de «incremento o disminución patrimonial» viene determinada por la concurrencia de tres factores, que el propio precepto recoge: uno, la «alteración» en la «composición» del patrimonio; dos, la «variación» en el «valor» del patrimonio; y, tres, la relación de causalidad entre las circunstancias anteriores, es decir, que la «alteración» se produzca por la «variación» patrimonial.

Conforme a ello, la alteración patrimonial, entendida como modificación -entrada o salida de un elemento patrimonial- en la composición de aquél, es el presupuesto de hecho para la existencia de un incremento de patrimonio, pero éste sólo se produce cuando la alteración origina un aumento del valor de aquél, esto es, cuando el sujeto pasivo como consecuencia de tal alteración obtiene una ganancia computable en la base imponible.

A tal efecto, el art. 127 del Reglamento del Impuesto contiene, como se ha expuesto, una enumeración de los supuestos que constituyen alteraciones patrimoniales, calificando como tal en su apartado 1.a) «la transmisión onerosa o lucrativa de cualquier elemento patrimonial incluso la derivada de la venta forzosa de bienes del sujeto pasivo, en virtud de procedimientos judiciales o administrativos seguidos contra el mismo en los que se acuerda la traba o embargo, llegándose a la enajenación de los bienes afectados así como la que se derive de expropiación o enajenación forzosa», añadiendo el art. 131.1 que «en general, el incremento o disminución patrimonial se determinará por diferencia entre el valor de enajenación y el valor neto contable del respectivo elemento patrimonial deducidos, en su caso, los gastos accesorios y tributos inherentes a la transmisión, en cuanto resulten satisfechos por el enajenante», preceptos que, como se ha expuesto, cumplen su función interpretativa y de desarrollo de las previsiones legales que a toda disposición reglamentaria le es propia, por ser la Ley 61/1978, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, la que somete a gravamen las rentas derivadas de la expropiación y no el Reglamento que se limita a explicitar o desarrollar la previsión legal.

Conforme a los preceptos transcritos, no puede haber duda alguna de que en la transmisión de bienes en virtud de una expropiación forzosa el sujeto pasivo debe integrar en su base imponible una renta por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes recibidos, según el justo precio determinado en el expediente, y el valor contable de los elementos expropiados, lo que comporta, a efectos del recurso que se examina, que se ha producido un incremento de patrimonio sometido a tributación por el Impuesto sobre Sociedades, centrándose la cuestión controvertida en el periodo impositivo en que debe imputarse el incremento de patrimonio obtenido por la sociedad recurrente por la operación de expropiación producida.

Sostiene la recurrente que el incremento de patrimonio producido por la indemnización recibida debe imputarse al ejercicio 2000 por ser en éste cuando se cuantifica definitivamente la indemnización expropiatoria.

Frente a ello sostuvo el Inspector Regional de Cataluña en el acuerdo de liquidación, postura ratificada por el TEAC en la resolución que se revisa, que en la medida en que se trata de una operación en que la contraprestación se «ha ido cobrando en plazos sucesivos», hojas de depósitos y cobros en ejecución provisional de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, guarda similitud con una operación a plazos, por lo que resulta de aplicación al caso la regla de imputación de las operaciones a plazo o con precio aplazado, a tenor de lo establecido en el artículo 22-4 de la Ley 61/1978 y artículos 88-2 y 89 del Reglamento del Impuesto, por lo que en aplicación de los mencionados preceptos, si bien el incremento de patrimonio se produce en 1992 debe imputarse en lo que excede su importe del contenido en las hojas de depósito, en los periodos en que se han producido los cobros.

La Sala, en orden a la determinación del criterio de imputación temporal enjuiciado, debe aceptar la tesis del acuerdo de liquidación y de la resolución del TEAC que se revisa, en cuanto a que la imputación del resto del incremento patrimonial ha de hacerse en los ejercicios 1997 y 1998 en que se recibieron los pagos como consecuencia de la ejecución provisional de la sentencia, siendo aplicables en este caso las reglas, a las que ya hemos hecho referencia, sobre las operaciones a plazos contenidas en el artículo 22-4 de la Ley del Impuesto, que dispone que en las operaciones a plazo o con precio aplazado «los rendimientos se entenderán obtenidos proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros correspondientes, salvo que la Sociedad decida imputarlos al momento del nacimiento del derecho».

Es evidente, por otro lado, que la propia recurrente no ha modificado las reglas contenidas en esta norma, toda vez que el artículo 88 del Reglamento del IS de 1982, aplicable aquí *ratione temporis*, sobre «Imputación temporal de ingresos y gastos», señala que:

«4. No obstante los sujetos pasivos podrán utilizar criterios de imputación distintos, sin que ello origine ninguna alteración en la calificación fiscal de los ingresos o gastos, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que se manifieste y justifique al presentar la declaración correspondiente al primer ejercicio en que deban surtir efecto.
- b) Que se especifique el plazo de su aplicación. Dentro de este plazo, que no podrá resultar inferior a tres años, el sujeto pasivo deberá ajustarse necesariamente a los criterios por él mismo elegidos.

En ningún caso el cambio de criterio comportará que algún ingreso o gasto quede sin computar.»

Exigencias éstas que no constan aquí cumplidas, ni siquiera invocadas a su favor, por el sujeto pasivo, pues éste no cumplió la carga formal a que se refiere la disposición reglamentaria para propiciar una imputación temporal distinta de la prevista, con carácter general, en la propia norma legal y reglamentaria que han sido transcritas.

Este criterio, tal y como recoge el acto administrativo de liquidación, se corresponde con la previsión del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, en la redacción dada a la Disposición Final Séptima entonces vigente, que a su vez, es consecuencia del principio contable de correlación de ingresos y gastos, así como con diversas consultas de la Dirección General de Tributos relativas a operaciones de expropiación forzosa y percepción de cantidades a cuenta del justiprecio -Consulta de 17 de junio de 1996 y Consulta n.º 2426/1999, entre otras-.

Frente a ello no cabe oponer, como la parte pretende, que la fijación definitiva del justiprecio no se llevó a cabo hasta la Sentencia del Tribunal Supremo que desestimó los recursos de casación en su día interpuestos, pues dada la existencia de pagos aplazados, resulta aplicable la regla del artículo 22.4 de la LIS anteriormente referido, resultando indiferente el momento de dicha fijación definitiva frente al criterio determinante de la recepción fraccionada del precio, cualquiera que sea el momento en que éste se considere definitivamente acordado.

Procede, pues, la desestimación del motivo aducido.

Quinto.

Finalmente, procede analizar la última de las cuestiones planteadas en la demanda, que es la referente a la improcedencia de la sanción, pretensión invalidatoria que se funda en la infracción de los principios de presunción de inocencia y de culpabilidad, así como por haberse fundado el recurrente en una interpretación razonable de las normas. En el análisis de esta cuestión, hemos de reiterar el criterio constante de esta Sala en relación con la exigencia del principio de culpabilidad en todo ejercicio de la potestad sancionadora.

Por lo que se refiere a la invocación del principio de culpabilidad, el Tribunal Constitucional ha establecido como uno de los pilares básicos para la interpretación del Derecho Administrativo Sancionador que los principios y garantías presentes en el ámbito del Derecho Penal son aplicables, con ciertos matices, en el ejercicio de cualquier potestad sancionadora de la Administración Pública (Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril).

El Tribunal Supremo ha establecido el criterio (Sentencias, entre otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, por razón de la existencia de algunas deficiencias u obscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error invencible, que no puede ser sancionable.

Ya el Tribunal Supremo, en su sentencia de 10 de febrero de 1986 señaló a propósito de esta cuestión que «el ejercicio de la potestad punitiva, en cualquiera de sus manifestaciones, debe acomodarse a los principios y preceptos constitucionales que presiden el ordenamiento jurídico penal en su conjunto, y, sea cual sea el ámbito en el que se mueva la potestad punitiva del Estado, la Jurisdicción, o el campo en que se produzca, viene sujeta a unos mismos principios, cuyo respeto legitima la imposición de las penas y sanciones, por lo que las infracciones administrativas, para ser susceptibles de sanción o pena, deben ser típicas, es decir, previstas como tales por norma jurídica anterior, antijurídicas, esto es, lesivas de un bien jurídico previsto por el Ordenamiento, y culpable, atribuible a un autor a título de dolo o culpa, para asegurar en su valoración el equilibrio entre el interés público y la garantía de las personas, que es lo que constituye la clave del Estado de Derecho».

Por su parte, la Sala Especial de Revisión del Tribunal Supremo (del artículo 61 de la Ley Orgánica del Poder Judicial) en la Sentencia de 17 de octubre de 1989, unificando contradictorias posiciones mantenidas por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, tras recordar la doctrina del Tribunal Constitucional emanada de su Sentencia 18/1981, de 8 de junio, en el sentido de que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación al Derecho Administrativo sancionador, señala que «uno de los principales componentes de la infracción administrativa es el elemento de culpabilidad junto a los de tipicidad y antijuridicidad, que presupone que la acción u omisión enjuiciadas han de ser en todo caso imputables a su autor, por dolo, imprudencia, negligencia o ignorancia inexcusable». Con posterioridad, se ha señalado «que con respecto a la culpabilidad, no hay duda que en el ámbito de lo punible, ya administrativo, ya jurídico-penal, el principio de la culpabilidad opera como un elemento esencial del reproche sancionatorio (Sentencias del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 1967, 11 de junio de 1976, concretándose en el aforismo latino *nulla poena sine culpa* (Sentencia de 14 de septiembre de 1990).

Especialmente paradigmática resultó la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de enero de 1991 que, tras partir de «la negación de cualquier diferencia ontológica entre sanción y pena» expuso que «esta equiparación de la potestad sancionadora de la Administración y el *ius puniendi* del Estado tiene su antecedente inmediato, su origen y partida de nacimiento en la "doctrina legal" de la vieja Sala Tercera del Tribunal Supremo cuya Sentencia de 9 de enero de 1972 inició una andadura muy progresiva y anticipó lúcidamente con los materiales legislativos de la época, planteamientos y soluciones ahora consolidadas». En la misma resolución se expresa que «en efecto, en esta decisión histórica, como así ha sido calificada, en este

auténtico *leading case* se decía, con clara conciencia de su alcance que "las contravenciones administrativas no pueden ser aplicadas nunca de un modo mecánico, con arreglo a la simple enunciación literal, ya que se integran en el supra-concepto del ilícito, cuya unidad sustancial es compatible con la existencia de diversas manifestaciones fenoménicas, entre las cuales se encuentran tanto el ilícito administrativo como el penal"... Y el Tribunal Supremo añadía, ya entonces que: "ambos ilícitos exigen un comportamiento humano, positivo o negativo, una antijuridicidad, la culpabilidad, el resultado potencial o actualmente dañoso y la relación causal entre este y la acción".

La misma sentencia expone que "esta progresiva andadura jurisdiccional encontró eco en otros ámbitos supranacionales y así el Tribunal Europeo de Derechos Humanos del Consejo de Europa, con sede en Estrasburgo, se pronunció en el mismo sentido cuatro años después", citándose al efecto las Sentencias del mencionado Tribunal de 8 de junio de 1976 (Engel), 21 de febrero de 1984 (Otzürk), 2 de junio de 1984 (Campbell y Fell) y 22 de mayo de 1990 (Weber)».

En el ámbito del Derecho tributario y sancionador, el propio Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina que se fundamenta en la vinculación de la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables al caso. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formal y objetivamente se haya dejado de producir un ingreso y, por tanto, se haya cumplido la conducta abstractamente descrita en la norma, en cualquiera de los tipos y descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria (Sentencias entre otras muchas, de 29 de enero, 5 de marzo, 9 de junio de 1993; y, 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995). Por ello «cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones, puesto que para ello se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios» (doctrina jurisprudencial manifestada, entre otras, en las Sentencias del Tribunal Supremo de 5 de septiembre de 1991, 8 de mayo de 1997 y, entre las más recientes, las de 10 de mayo y 22 de julio de 2000).

Resulta, entonces, que la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionables, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterios de interpretación absolutamente insostenibles.

Pues bien, la aplicación de estos criterios generales al caso que nos ocupa permiten afirmar que, en el presente supuesto, la actora no obró de mala fe ni con ánimo de ocultación, ni siquiera de forma negligente, existiendo en todo caso una mera discrepancia de criterios interpretativos, algunos de los cuales han sido aceptados por los Tribunales Económico-Administrativos, como ocurre con la resolución dictada en fecha 1 de abril de 2004 por el Tribunal Regional de Cataluña, en la reclamación económico-administrativa interpuesta por la entidad CARMAG S.L., que ha dado lugar a la anulación de la sanción impuesta al apreciar el Tribunal que «acreditada la creencia del sujeto pasivo de que obraba con arreglo a la ley, por un disculpable error en al comprensión de una materia cuya complejidad se presta a mantener posturas divergentes, por lo que tal conducta no puede ser calificada de voluntaria y culpable, de acuerdo con la precitada construcción jurisprudencial del principio de culpabilidad, y por tanto no puede ser apreciada la infracción, de donde deviene improcedente la sanción impuesta en la resolución impugnada».

Lo expuesto conduce a descartar que en el caso enjuiciado concorra el necesario requisito subjetivo de culpabilidad en la conducta de la parte recurrente, a la hora de imputar el incremento de patrimonio que nos ocupa, razón por la cual procese anular la sanción impuesta.
Sexto.

En virtud de lo expuesto, procede la estimación parcial del recurso, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

De conformidad con el art. 139.1 de la LRJCA de 13 de julio de 1998 no se aprecian circunstancias de mala fe o temeridad que determinen expresa imposición de las costas causadas en este proceso.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad FISATER S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 21 de abril de 2005, a que las presentes actuaciones se contraen y, en su virtud, ANULAR la resolución impugnada y el acuerdo sancionador de que trae causa en cuanto a la sanción impuesta, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración, CONFIRMANDO en lo demás la resolución recurrida.

Sin imposición de costas.

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 la Magistrada-Ponente en la misma, Ilma. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde, estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; Certifico.